

VYSOKÁ ŠKOLA BÁŇSKÁ – TECHNICKÁ UNIVERZITA OSTRAVA
EKONOMICKÁ FAKULTA

KATEDRA ÚČETNICTVÍ

Analýza sledování nákladů jednotlivých středisek společnosti
Analysis of the Costs Monitoring of Particular Company Units

Student:	Bc. Kateřina Baronová
Vedoucí diplomové práce:	Ing. Marcela Palochová, Ph.D.

Ostrava 2014

Zadání diplomové práce

Student: **Bc. Kateřina Baronová**
Studijní program: N6208 Ekonomika a management
Studijní obor: 6202T049 Účetnictví a daně
Specializace: 00 Účetnictví a daně
Téma: **Analýza sledování nákladů jednotlivých středisek společnosti**
Analysis of the Costs Monitoring of Particular Company Units

Zásady pro vypracování:

1. Úvod
 2. Teoretické vymezení nákladů
 3. Definování nákladů společnosti a jejich zachycení v účetnictví
 4. Analýza klíčování nákladů na jednotlivá pracovní střediska
 5. Závěr
- Seznam použité literatury
Seznam zkratk
Prohlášení o využití výsledků diplomové práce
Seznam příloh
Přílohy

Seznam doporučené odborné literatury:

ČECHOVÁ, Alena. *Manažerské účetnictví*. 2. vyd. Brno: Computer Press, 2011. 194 s. ISBN 978-80-251-2831-2.
FIBÍROVÁ, J., L. ŠOLJAKOVÁ a J. WAGNER. *Manažerské účetnictví - nástroje a metody*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2012. 392 s. ISBN 978-80-7357-712-4.
KOLEKTIV AUTORŮ. *Manažerské účetnictví*. 3. vyd. Praha: Management Press, 2012. 664 s. ISBN 978-80-7261-217-8.

Formální náležitosti a rozsah diplomové práce stanoví pokyny pro vypracování zveřejněné na webových stránkách fakulty.

Vedoucí diplomové práce: **Ing. Marcela Palochová, Ph.D.**

Datum zadání: 22.11.2013

Datum odevzdání: 25.04.2014

Ing. Jana Hakalová, Ph.D.
vedoucí katedry



prof. Dr. Ing. Dana Dluhošová
děkanka fakulty

„Místopřísežně prohlašuji, že jsem celou diplomovou práci vypracovala samostatně a přílohy dané mi k dispozici jsem samostatně vložila.“

V Ostravě dne 25. dubna 2014


.....

Bc. Kateřina Baronová

Obsah

1. Úvod.....	5
2. Teoretické vymezení nákladů	7
2.1 Finanční, manažerské a daňové účetnictví	7
2.1.1 <i>Finanční účetnictví</i>	<i>8</i>
2.1.2 <i>Manažerské účetnictví</i>	<i>9</i>
2.1.3 <i>Daňové účetnictví</i>	<i>9</i>
2.2 Členění nákladů	10
2.2.1 <i>Druhové členění nákladů</i>	<i>11</i>
2.2.2 <i>Účelové členění nákladů</i>	<i>12</i>
2.2.3 <i>Kalkulační členění nákladů</i>	<i>13</i>
2.2.4 <i>Členění nákladů z hlediska potřeb rozhodování</i>	<i>16</i>
2.2.5 <i>Členění nákladů podle odpovědnosti za jejich vznik</i>	<i>21</i>
2.3 Struktura nákladů podniku v závislosti na činnosti podniku.....	22
2.4 Členění výnosů	22
2.4.1 <i>Členění výnosů podle jednotlivých druhů.....</i>	<i>23</i>
2.4.2 <i>Členění výnosů podle Zákona o daních z příjmů</i>	<i>23</i>
2.4.3 <i>Členění výnosů podle odpovědnosti za jejich vznik</i>	<i>23</i>
2.5 Vnitropodnikové účetnictví	24
2.5.1 <i>Jednookruhové účetnictví</i>	<i>25</i>
2.5.2 <i>Dvouokruhové účetnictví.....</i>	<i>25</i>
2.5.3 <i>Kombinace jednookruhového a dvouokruhového účetnictví</i>	<i>26</i>
2.5.4 <i>Kalkulačně-výkonové účetnictví</i>	<i>27</i>
2.5.5 <i>Výkonově a odpovědnostně orientované účetnictví</i>	<i>27</i>
2.6 Odpovědnostní řízení a jeho předpoklady	28
2.6.1 <i>Organizační struktura podniku</i>	<i>28</i>
2.6.2 <i>Centralizace a decentralizace v odpovědnostním řízení</i>	<i>29</i>
2.6.3 <i>Ekonomická struktura.....</i>	<i>30</i>
2.7 Vnitropodniková střediska	30
2.7.1 <i>Typy středisek podle činnosti podniků.....</i>	<i>31</i>
2.7.2 <i>Typy středisek podle odpovědnostního řízení.....</i>	<i>31</i>

3. Definování nákladů společnosti a jejich zachycení v účetnictví	33
3.1 Charakteristika společnosti ABC, s.r.o.	33
3.1.1 Předmět podnikání společnosti ABC, s.r.o.	34
3.2 Organizační struktura společnosti ABC, s.r.o.	37
3.3 Zachycení nákladů a výnosů společnosti ABC, s.r.o. v účetnictví	40
3.4 Náklady vhodné pro analýzu klíčování nákladů	44
3.4.1 Výpočet nákladů pro opavskou pobočku.....	45
4. Analýza sledování nákladů na jednotlivá pracovní střediska	52
4.1 Analýza nákladů a návrh pro klíčování na pracovní střediska	52
4.1.1 Přímé náklady pro daná pracovní střediska	52
4.1.2 Nepřímé náklady společné všem pracovním střediskům	53
4.1.3 Náklady vzniklé realizací dotačních projektů	55
4.1.4 Náklady vynaložené pracovními středisky v Opavě	56
4.1.5 Náklady vynaložené pracovním střediskem v Praze	59
4.2 Rozklíčování výnosů na pracovní střediska společnosti	60
4.3 Aplikace klíčování nákladů na pracovní střediska společnosti	62
4.4 Zhodnocení analýzy sledování nákladů pracovních středisek.....	69
5. Závěr	71
Seznam použité literatury	73
Seznam zkratk	75
Seznam schémat, tabulek a grafů	
Prohlášení o využití výsledků diplomové práce	
Seznam příloh	
Přílohy	

1. Úvod

Diplomová práce se zabývá analýzou a klíčováním nákladů na příslušná pracovní střediska. Téma diplomové práce bylo zvoleno na základě potřeb společnosti, která je v diplomové práci uváděna pod fiktivním názvem ABC, s.r.o. Vzhledem k poskytnutým interním informacím o ekonomickém stavu společnosti, není uveden skutečný název společnosti. Potřeba analyzovat a rozdělit náklady na pracovní střediska je spojena se změnou organizační struktury společnosti, která byla přijata na podzim roku 2013.

S ohledem na aktuální potřeby společnosti byla zvolena problematika klíčování nákladů, která se v obecné ovlivňuje všechny podnikatelské subjekty. Náklady vznikají při realizaci podnikatelské činnosti a obecné vymezení pojmu náklady se může lišit. Náklad je v nákladovém účetnictví konkrétně definován jako hodnotově vyjádřené účelné vynaložení ekonomických zdrojů, které účelově souvisí s uskutečňováním předmětu podnikatelské činnosti. Toto vymezení nákladů zdůrazňuje potřebu zajistit hospodárnost vynaložených nákladů, a nejen jejich zobrazení ve skutečně vynaložené výši (Fibírová, Šoljaková a Wagner, 2012). Finanční účetnictví charakterizuje náklad jako úbytek ekonomického prospěchu, který se projevuje poklesem aktiv nebo přírůstkem závazků a vede ke snížení vlastní hodnoty vlastního kapitálu (Kolektiv autorů, 2012). Obecně lze říci, že definice nákladů se liší podle toho, kdo je jejich uživatelem. Informace o struktuře a výši nákladů jsou zachyceny v účetnictví, jehož předmětem je věrné a poctivé zobrazení podnikatelských procesů. Účetnictví rozlišujeme podle obsahu informací na finanční, manažerské, daňové a vnitropodnikové a je důležitým zdrojem informací pro interní a externí uživatele.

Druhá část diplomové práce je teoreticky zaměřena na popis a rozdělení účetnictví podle uživatelů účetních informací. Podrobněji je uvedeno členění nákladů vzhledem k rozhodovacím a řídicím úlohám a časové orientaci. Dále jsou obecně definovány pojmy manažerské, finanční, daňové a vnitropodnikové účetnictví a členění výnosů.

Praktické části diplomové práce je věnována kapitola 3 a kapitola 4. Ve třetí části bude blíže charakterizována společnost ABC, s.r.o. a bude popsán dosavadní způsob evidence nákladů a výnosů a vnitřní organizační struktura společnosti. Čtvrtá

část obsahuje analýzu nákladů a návrh klíčování na jednotlivá pracovní střediska společnosti.

Hlavním cílem diplomové práce je analýza sledování nákladů společnosti ABC, s.r.o. a návržení metodiky, podle které bude docházet ke klíčování na jednotlivá pracovní střediska.

V celé diplomové práci je uplatněna metoda postupu. Tato metoda vychází ze základních pojmů a představuje rozklad složitějších skutečností na jednodušší dílčí složky. V teoretické části, konkrétně v kapitole 2, byla použita metoda deskripce, tedy metoda popisu a utřídění. V rámci kapitoly 3 a kapitoly 4, které představují praktickou část diplomové práce, byla využita metoda analýzy struktury nákladů a organizačního uspořádání společnosti při zaměření se na jednotlivá pracovní. Další metodou použitou v diplomové práci je metoda syntézy, která byla uplatněna pro shrnutí získaných poznatků a vyhodnocení údajů.

Při zpracovávání diplomové práce byly potřebné informace získány hlavně z knižní literatury. Dalším zdrojem informací se staly internetové zdroje a interních materiály společnosti ABC, s.r.o.

Vlastní názory, připomínky, návrhy, zhodnocení a doporučení budou v diplomové práci psány kurzívou.

2. Teoretické vymezení nákladů

Pojem náklady můžeme definovat z různých hledisek. Obecně můžeme říct, že náklady vyjadřují spotřebu výrobních faktorů v peněžním vyjádření. Z pohledu finančního účetnictví jsou však náklady chápány jako peněžní snížení vlastního kapitálu ve sledovaném období. V manažerském účetnictví charakterizujeme náklady jako hodnotově vyjádřené, účelné vynaložení ekonomických zdrojů podniku, účelově souvisejících s ekonomickou činností.

Náklady patří mezi nejsledovanější veličiny v podniku, neboť spolu s výnosy ovlivňují výsledek hospodaření. Pro efektivní řízení podniku je důležitá ekonomická podstata nákladů. Význam manažerského účetnictví je pro stanovení ekonomické podstaty nákladů velmi důležitý. Řídícím pracovníkům nejsou poskytovány informace pouze o spotřebě nákladů v jejich skutečné výši, ale i o hospodárnosti těchto vynaložených nákladů. (Kolektiv autorů, 2012)

2.1 Finanční, manažerské a daňové účetnictví

Účetnictví je důležitým zdrojem podnikových informací. Obecně můžeme účetnictví definovat jako uspořádaný systém informací, který zobrazuje podnikatelský proces v peněžním vyjádření. Předmětem účetnictví je věrné a poctivé zobrazení pohybu aktiv, vlastního kapitálu a závazků. Na základě odlišných požadavků uživatelů účetních (podnikových) informací vznikla potřeba členit účetní informace do tří relativně samostatných skupin:

- finanční účetnictví,
- manažerské účetnictví,
- daňové účetnictví.

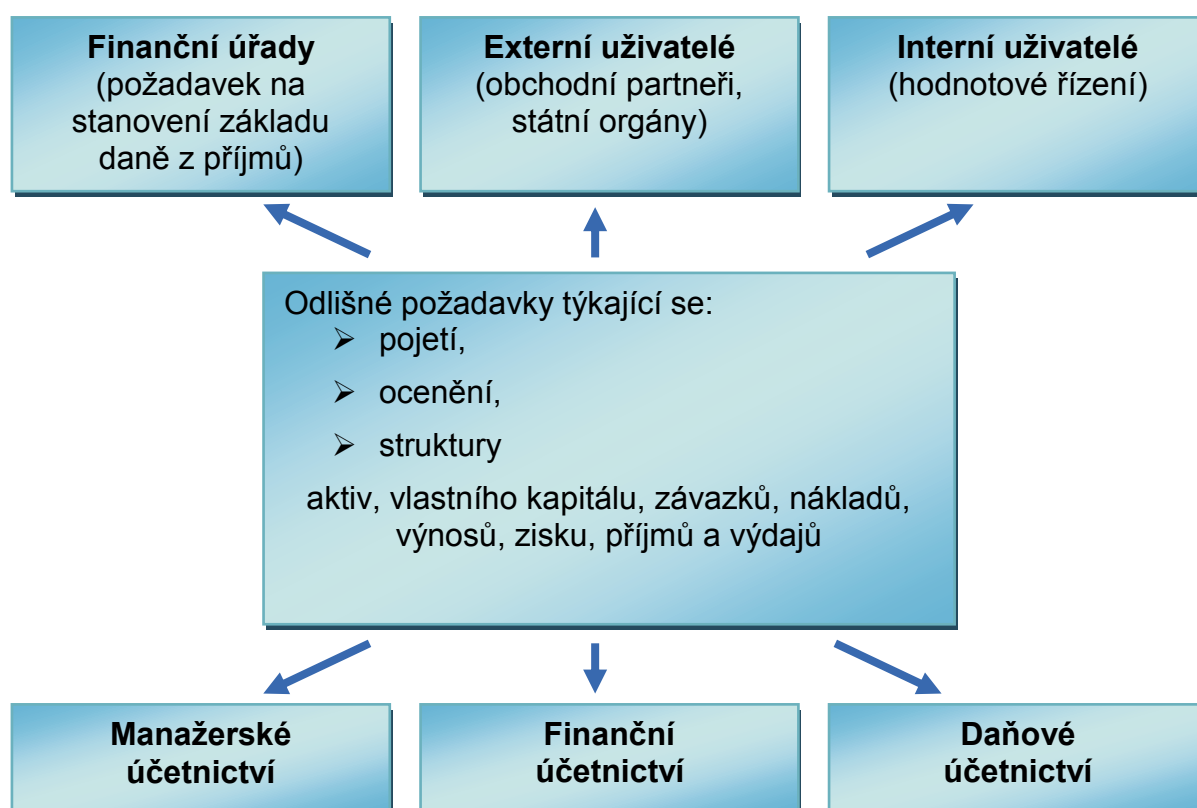
Jednotlivé skupiny účetnictví se liší podle toho, jaké informace poskytuje a komu jsou tyto informace určeny. Vztah informací finančního, daňového a manažerského účetnictví je uveden na Schématu 2.1. (Fibířová, Šoljaková a Wagner, 2007).

V České republice se pro úpravu finančního účetnictví uplatňuje tzv. třístupňový model regulace. První stupeň úpravy finančně účetních předpisů představuje normu nejvyšší právní síly, tj. zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, v platném znění. Na druhém stupni regulace stojí vyhláška č. 500/2002 Sb.,

v platném znění, která upravuje hlavní účetní metody pro podnikatele a uspořádání účetní závěrky. Třetí, nejnižší stupeň regulace tvoří tzv. České účetní standardy, na základě kterých je upravena účetní osnova a účtovací postupy pro podnikatele. Z celosvětového pohledu mezi nejznámější standardy, které upravují účetnictví, patří:

- Mezinárodními standardy finančního výkaznictví (International Financial Reporting Standards, IFRS),
- Mezinárodní účetní standardy (International Accounting Standards, IAS),
- US GAAP (US Generally Accepted Accounting Standards), tj. Americké všeobecně uznávané účetní zásady.

Schéma 2.1 Účetní informace daňového, finančního a manažerského účetnictví



Pramen: (Fibírová, Šoljaková a Wagner, 2007) – vlastní zpracování

2.1.1 Finanční účetnictví

Finanční účetnictví poskytuje informace externím uživatelům (věřitelé, odběratelé, organizační složky státu, banky aj.) a od manažerského účetnictví se liší obsahem, formou a časovou orientací informací. Výstupem finančního účetnictví jsou přehledné účetní výkazy (rozvaha, výkaz zisku a ztráty, přehled cash flow), které obsahují informace o stavu a pohybu majetku podniku. Při vedení finančního účetnictví je zapotřebí dodržovat určitá pravidla, která zabezpečí úplnost, spolehlivost

a srovnatelnost účetních informací. Strukturu informací finančního účetnictví ovlivňuje skutečnost zveřejnění účetní závěrky i konkurenčním podnikům. Proto se podnik snaží interpretovat zveřejňované informace v omezené míře a neuvádět faktory týkající se podnikatelského úspěchu (zisk z prodeje výkonů, seznam zákazníků, distribuční kanály). Informace finančního účetnictví podávají obraz o skutečně dosažených výsledcích, základních tendencích vývoje do budoucna a závisí na nich rozhodnutí týkající se např. rozdělení zisku nebo výše vyplacených dividend. Zpravidla jsou informace finančního účetnictví v komplexní podobě poskytovány jednou ročně. (Fibírová, Šoljaková a Wagner, 2012)

2.1.2 Manažerské účetnictví

Manažerské účetnictví obsahuje informace ve větším rozsahu a množství a tvoří tak rozsáhlý systém potřebný pro efektivní řízení podniku. Slouží pro potřeby interních uživatelů, především řídícím pracovníkům. Hlavní význam spočívá ve zjišťování, třídění, analýze a prezentaci informací takovým způsobem, který umožní řídícím pracovníkům podporovat výkonnost podniku a zlepšovat finanční situaci. (Fibírová, Šoljaková a Wagner, 2012)

Manažerské účetnictví se vyvíjelo postupně. První fáze vývoje manažerského účetnictví byla zaměřena na zjištění skutečných nákladů a výnosů ve vztahu k výkonům, dílčím procesům, činnostem a útvarům. Ve druhé fázi došlo k porovnání skutečných nákladů se žádoucím stavem. Informace potřebné pro zajištění těchto dvou fází poskytuje účetnictví, které bývá označováno jako nákladové účetnictví. Třetí fáze byla orientována na možnost interpretovat různé varianty budoucího rozvoje podniku. K tomu bylo nutné rozšířit oblast informací o potřebné pro rozhodování o budoucím vývoji podniku. Nákladové účetnictví obsahuje informace pro řízení podnikatelských procesů, kdežto manažerské účetnictví zachycuje informace pro rozhodování o budoucím vývoji podnikatelských procesů. Princip manažerského účetnictví je postaven na tom, že poskytuje podklady o procesech nejen z minulosti, ale především podává informace pro rozhodování o budoucnosti podniku. Manažerské účetnictví se od finančního účetnictví odlišuje výrazně větší potřebou informací o nákladech, které jsou vyžadovány pro řízení a rozhodování o budoucím vývoji podnikatelského procesu. (Kolektiv autorů, 2012)

2.1.3 Daňové účetnictví













S finančním účetnictvím úzce souvisí tzv. daňové účetnictví. Daňové účetnictví slouží pro správné vyjádření základu daně z příjmu a splnění daňové povinnosti

podniku. V rámci daňového účetnictví dochází k úpravě hospodářského výsledku na základ daně buď formou výběru účetních informací, nebo úpravou mimo účetní systém. V jednotlivých zemích se liší pojetí zjišťovaného základu daně.

2.2 Členění nákladů

Finanční a manažerské účetnictví poskytuje informace o nákladech v odlišném rozsahu, pro jiné cílové skupiny uživatelů a pro konkrétní rozhodovací úlohy. Z tohoto důvodu náklady dělíme do skupin, které mají své charakteristické formy a vlastnosti. Samotné dělení nákladů do skupin je vždy vyvoláno potřebou, která se vztahuje k řešení určitých otázek a rozhodnutí. Pomocí Schématu 2.2 jsou znázorněny informace o nákladech, které by mělo manažerské účetnictví poskytnout. (Kolektiv autorů, 2012)

Schéma 2.2 Průběh nákladů podnikatelským procesem

VSTUPY		TRANSFORMACE (PŘEMĚNA) VSTUPŮ NA VÝSTUPY	VÝSTUPY	
     	Nákladové druhy	Operace, aktivity, činnosti, procesy (obecně výkony), pro řízení jejichž hospodárnosti, účinnosti a efektivnosti je třeba znát: <ul style="list-style-type: none">➤ jejich nákladovou náročnost,➤ místo vzniku (vynaložení) nákladů, potřebných k provedení výkonů,➤ odpovědnost za vynaložení těchto nákladů,➤ závislost vynaložených nákladů na objemu a na případných změnách ve způsobu provádění výkonů.	Finální výkony	     
Zobrazení nákladů na vstupu do podniku: odpovídá na otázku, jaké náklady byly vynaloženy.		Zobrazení nákladů ve fázi jejich postupné přeměny (transformace) na výkony: členění jsou orientována na řízení této přeměny.	Zobrazení nákladů na výstupu z podniku: členění odpovídá na otázku vztahu nákladů k finálním výkonům.	

Pramen: (Kolektiv autorů, 2012) – vlastní zpracování

2.2.1 Druhové členění nákladů

Význam druhového členění nákladů spočívá ve stanovení nákladů při jejich vstupu do podnikatelského procesu. Tyto náklady jsou charakteristické níže uvedenými vlastnostmi:

- **prvotní** – zobrazujeme je na vstupu do podnikatelského procesu a objevují se v něm poprvé,
- **jednoduché** – nelze je rozdělit na dílčí složky, patří zde především spotřeba materiálů, spotřeba energie, atd.,
- **externí** – vznikají na základě spotřeby výrobních faktorů od jiných subjektů a vstupují do procesu zvenčí. (Čechová, 2011)

Druhové náklady jsou spojeny s určitou činností a ve finančním účetnictví jsou konkrétní položky nákladů evidovány v účtové třídě 5, kde je jejich členění následující:

1. Provozní náklady – účtová skupina 50 - 55:

- spotřeba materiálu, energie, provozních látek,
- služby (nájemné, opravy a udržování, ostatní služby),
- daně a poplatky,
- mzdové náklady,
- jiné provozní náklady,
- odpisy, rezervy a opravné položky.

2. Finanční náklady – účtová skupina 56 - 57:

- finanční náklady (úroky, pojistné, bankovní poplatky),
- rezervy a opravné položky finančních nákladů.

3. Mimořádné náklady – účtová skupina 58 - 59:

- mimořádné náklady,
- daně z příjmů a převodové účty.

Předností druhového členění nákladů je nalezení odpovědí na otázky, jaký druh nákladu vznikl, odkud byl pořízen a kdy vznikl. Za nedostatek můžeme uvést skutečnost, že druhové členění nákladů neodpovídá na otázku, proč byly náklady vynaloženy. Příčinný vztah vynaložení nákladů tvoří hlavní podstatu účelového členění nákladů, které je blíže specifikováno v kapitole 2.2.2. (Fibířová, Šoljaková a Wagner, 2007)

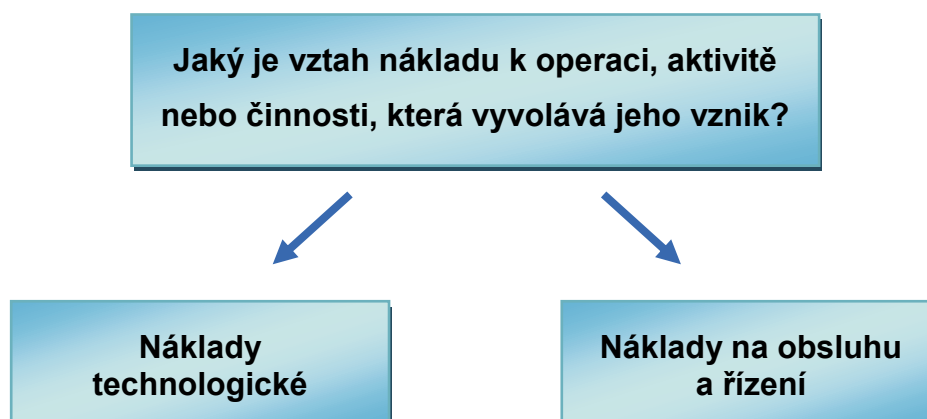
2.2.2 Účelové členění nákladů

Samotné označení napovídá o tom, že účelové členění nákladů využíváme k tomu, abychom určili, proč náklad vznikl a jaký je vztah nákladu k dané operaci (aktivitě). Úkolem je zajistit řízení hospodárnosti nákladů a zjistit, kdo nebo co vyvolává vznik nákladů. V rámci účelového členění rozlišujeme náklady technologické, náklady na obsluhu a řízení, náklady jednicové a náklady režijní.

Náklady, které se vztahují k podnikovým výkonům, jsou vyvolány technologií dané aktivity a jsou řízeny podle technickohospodářských norem, nazýváme **technologickými náklady**. Jedná se např. o odpisy strojního zařízení, spotřebu energie strojního zařízení atd.

Další skupinou jsou **náklady na obsluhu a řízení** a zahrnujeme do ní náklady, které byly vynaloženy za účelem vytvoření, zajištění a udržení podmínek racionálního průběhu dané činnosti (aktivity, operace). Příkladem nákladů na obsluhu a řízení může být spotřebované energie na provoz výrobní haly, mzdové náklady, náklady na opravy aj. Účelové členění nákladu znázorňuje Schéma 2.3. (Kolektiv autorů, 2012)

Schéma 2.3 Účelové členění nákladů



Pramen: (Kolektiv autorů, 2012) – vlastní zpracování

Obecné rozdělení nákladů na technologické a na obsluhu a řízení je klíčové pro stanovení konkrétního nákladového úkolů jednotlivých nákladových složek. Podrobnějším účelovým členěním nákladů je členění na náklady jednicové a na náklady režijní, pomocí nichž určujeme nákladový úkol:

- **Jednicové náklady** můžeme přiřadit k určitému výkonu, s kterým přímo souvisí a jsou součástí technologických nákladů. Jako klasický příklad jednicových nákladů můžeme uvést spotřebu materiálů, či osobní náklady;

- **Režijní náklady** přiřadit k určitému výkonu nelze a tvoří celkové položky, které se musí k danému výkonu rozdělit. Podle funkce, kterou plní, rozlišujeme tyto režijní náklady:
 - zásobovací režie,
 - odbytová režie,
 - správní režie,
 - odbytová režie. (Kolektiv autorů, 2012)

Účelové členění nákladu na náklady jednicové a na náklady režijní se provádí i z hlediska hospodárnosti, kde hospodárnost nákladů vyjadřuje přiměřenou výši nákladů vzhledem k vytvořeným výkonům. Hlavním požadavkem je, aby na žádoucí výsledky byly vynaloženy co nejmenší zdroje ekonomického růstu. Mezi základní nástroje pro řízení jednicových a režijních nákladů patří kalkulace a rozpočet.

Schéma 2.4 Členění nákladů z hlediska hospodárnosti



Pramen: (Kolektiv autorů, 2012) – vlastní zpracování

2.2.3 Kalkulační členění nákladů

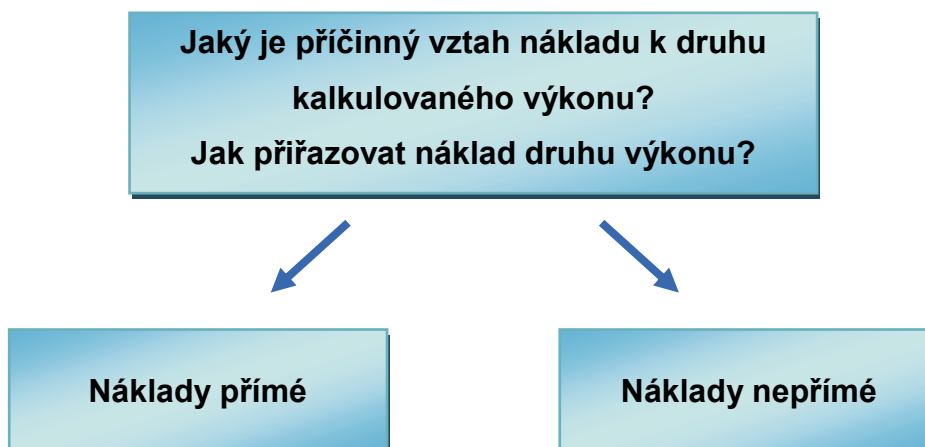
V případě kalkulačního členění nákladů jsou jednotlivé náklady přiřazovány na jednotku výkonu, tj. na tzv. **kalkulační jednici**, která může představovat samotný výrobek, či službu. **Kalkulované množství** je dáno počtem kalkulačních jednic, pro které byly z účetnictví zjištěny celkové náklady. Pro potřeby provedení kalkulace rozlišujeme náklady na přímé a nepřímé (viz Schéma 2.5):

- **Přímé náklady** – jsou náklady vztahující se k určitému výrobku nebo službě, s kterým souvisejí. Za přímé náklady považujeme fixní náklady a některé režijní náklady, které se k danému výrobku přímo vztahují a musí být k němu v příslušném poměru přiřazeny. Přímým nákladem může být

např. spotřebovaný materiál, spotřebovaná energie, mzdové náklady atd. (Fibírová, Šoljaková a Wagner, 2007);

- **Nepřímé náklady** – souvisejí s více výkony a na konkrétní výkon se musí rozpočítat. Patří zde většina režijních nákladů, které přiřazujeme ke kalkulační jednotici nepřímo pomocí zvolených veličin. Mezi nepřímé náklady můžeme zařadit např. odpisy a odbytové náklady. (Kolektiv autorů, 2012)

Schéma 2.5 Kalkulační členění nákladů



Pramen: (Kolektiv autorů, 2012) – vlastní zpracování

Kalkulační členění nákladů je ovlivněno požadavky na vypovídací schopnost kalkulace a je zvláštním typem účelového členění nákladů, neboť do určité míry se bere v úvahu nákladový úkol pro kontrolu hospodárnosti jednicových a režijních nákladů. (Kolektiv autorů, 2012)

Přímé náklady se ke kalkulační jednotici přiřazují pomocí dělení celkové výše přímých nákladů kalkulovaným množstvím. Nepřímé náklady se přiřazují jednou z následujících metod:

- kalkulace prostým dělením,
- kalkulace s poměrovými čísly,
- kalkulace přírážková sumační,
- kalkulace přírážková diferencovaná. (Fibírová, Šoljaková a Wagner, 2012)

V každém podniku je struktura nákladových položek stanovena individuálně pomocí kalkulačního vzorce, viz Schéma 2.6. Při sestavování kalkulace se kromě rozlišení nákladů na přímé a nepřímé, využívá členění nákladů na jednicové a režijní, případně na variabilní a fixní.

Schéma 2.6 Kalkulační vzorec

+ Přímý materiál
+ Přímé mzdy
+ Ostatní přímé náklady
+ Výrobní režie
<hr/>
= Vlastní náklady výroby
+ Správní režie
<hr/>
= Vlastní náklady výkonu
+ Odbytová režie
<hr/>
= Úplné vlastní náklady výkonu
+ Zisk (ztráta)
<hr/>
= Cena výkonu

Pramen: (Poniščiaková, 2010) – vlastní zpracování

Kalkulace, které se v podniku sestavují, tvoří tzv. kalkulační systém. Kalkulace se liší podle zobrazení vztahu plných nebo dílčích nákladů ke kalkulační jednotici, metodami přiřazení nákladů a podle doby sestavení a časového horizontu jejich využití. Mezi nejčastěji využívané formy kalkulace patří:

- **kalkulace předběžná**, která se zpracovává před zahájením procesu tvorby konkrétního výkonu,
- **kalkulace výsledná**, která je opakem kalkulace předběžné a zpracovává se po skončení tvorby konkrétního výkonu. (Kolektiv autorů, 2012)

Kvalita kalkulací závisí na fungování všech dílčích systémů manažerského účetnictví, tj. rozpočetnictví a nákladového účetnictví. Kalkulace plní také informační funkce, mezi které patří:

- obsahuje podklady pro stanovení vnitropodnikových cen,
- je výchozí základnou pro rozhodovací procesy týkající se cenové politiky podniku,
- poskytuje důležité poklady pro rozhodování o struktuře sortimentu produkováných výkonů,
- obsahuje podklady pro řízení nákladů jednotlivých výkonů,
- je nástrojem používaným při plánování a kontrole v operativním řízení (např. při oceňování stavu a změny hotových výrobků nebo nedokončené výroby). (Hradecký, 2008)

2.2.4 Členění nákladů z hlediska potřeb rozhodování

Předchozí možnosti členění nákladů vycházely z předpokladu, že souvisely s procesy, o kterých bylo již rozhodnuto. Pomocí členění nákladů podle vztahu k objemu výroby se můžeme zaměřit na stav nákladů do budoucna. V tomto případě zkoumáme, jak se změní náklady, když dojde ke změně objemu výkonů. Na základě těchto změn rozlišujeme 2 základní skupiny nákladů, fixní a variabilní náklady (viz Schéma 2.7).

Schéma 2.7 Členění nákladů podle závislosti na změnách objemu výkonů



Pramen: (Kolektiv autorů, 2012) – vlastní zpracování

a) Fixní náklady

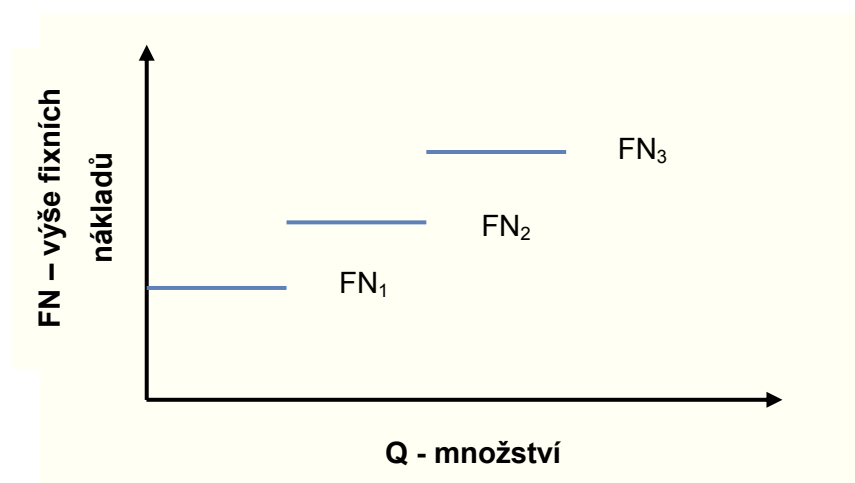
Za fixní náklady považujeme náklady, které na změně objemu výkonů nezávisí a zůstávají konstantní. Jedná se o tzv. kapacitní náklady, které zajišťují potřebu efektivního průběhu podnikatelského procesu. V krátkém období jsou fixní náklady neměnné (absolutní). Příkladem neměnných fixních nákladů může být nájemné či pojistné. V dlouhém období se fixní náklady mění skokem, např. při technologické změně výroby. Charakteristickou vlastností fixních nákladů měnících se skokem je, že ve svém úhrnu se v rámci určitého objemu produkce nemění. V okamžiku, kdy dojde k překročení určité hranice objemu výroby, se změní najednou (skokem), viz Graf 2.1. Zvláštními skupinami fixních nákladů vzhledem k využití kapacity jsou tzv. umrtvené náklady, známé v nákladové teorii také jako utopené náklady a vyhnutelné náklady.

- **Umrtné náklady** představují tu část nákladů, která byla vynaložena v minulosti, nelze je již získat zpět. Bývají spojeny s investičním

rozhodnutím (pořízení budovy, strojního zařízení) ještě před zahájením podnikatelské činnosti.

- **Vyhnutelné náklady** lze omezit nebo se jim zcela vyhnout, a to výrazným snížením kapacity. Vyhnutelné náklady nejsou bezprostředně spojeny s investičním rozhodnutím, ale s využitím vytvořené kapacity. Za nevyhnutelné náklady považujeme náklady, které vzniknou v budoucnosti na základě minulého rozhodnutí. Příkladem vyhnutelných nákladů jsou časové mzdy mistrů, či náklady na vytápění hal. (Kolektiv autorů, 2012)

Graf 2.1 Průběh fixních nákladů skokem



Pramen: (Poniščiaková, 2010) – vlastní zpracování

b) Variabilní náklady

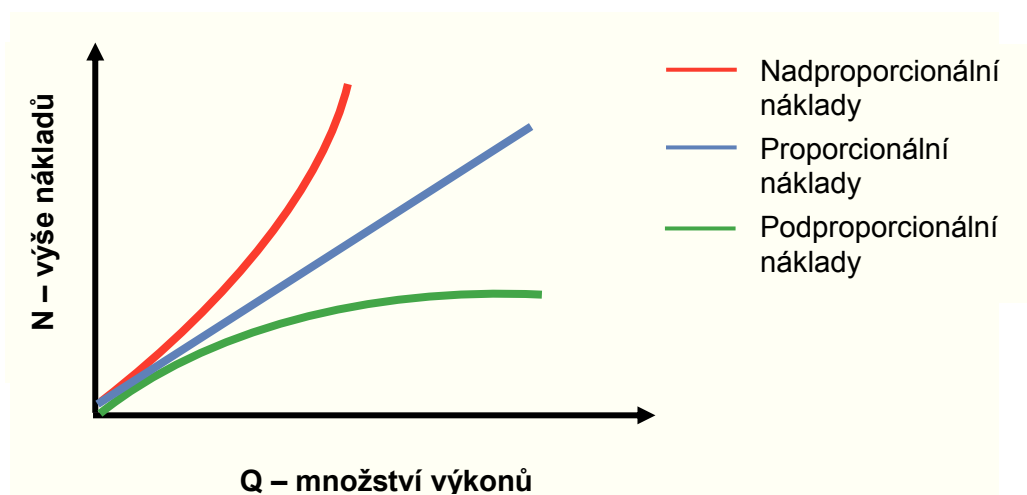
Náklady, které se zvyšujícím se objemem výkonů rostou a se snižujícím se objemem výkonů klesají, jsou v nákladové teorii označovány jako variabilní. O variabilních nákladech říkáme, že jsou přímo úměrné k počtu výkonů. Variabilní náklady můžeme snadno přiřadit k jednotlivým výkonům, jejich příkladem je např. spotřeba materiálů, spotřeba energie, přímé mzdy. Vzhledem k rychlosti růstu variabilních nákladů a objemu výkonů dále rozlišujeme variabilní náklady na podproporcionální, proporcionální a nadproporcionální.

- Pokud náklady rostou pomaleji, než objem výkonů označujeme je za **podproporcionální** neboli **degresivní**. V praxi se podproporcionální náklady vyskytují poměrně často a příkladem mohou být náklady na opravy strojních zařízení ve vztahu k počtu výkonů.

- V případě, že náklady rostou stejnou rychlostí jako objem výkonů, hovoříme o **nákladech proporcionálních**.
- **Nadproporcionální (progresivní)** náklady jsou náklady, které rostou rychleji než objem výkonů, např. spotřeba pohonných hmot při zvyšující se rychlosti. (Kolektiv autorů, 2012)

Pomocí Grafu 2.2 je uvedena závislost variabilních nákladů na objemu výkonů, tj. jsou znázorněny jednotlivé typy variabilních nákladů.

Graf 2.2 Variabilní náklady



Pramen: (Kolektiv autorů, 2012) – vlastní zpracování

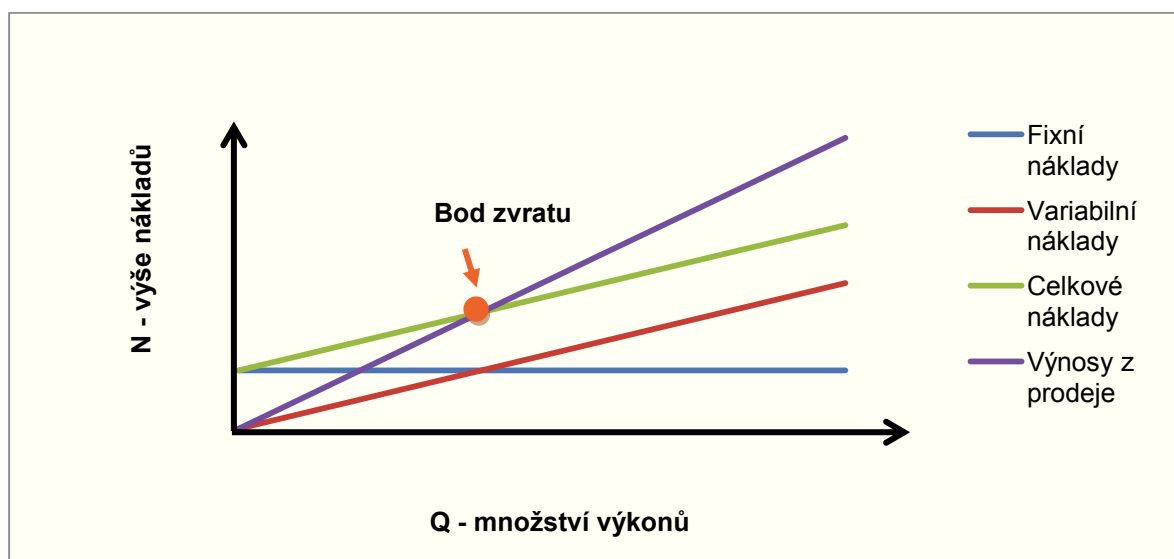
Spojením fixních nákladů nezávislých na objemu výroby a variabilních nákladů, které se mění s objemem výroby, vznikají tzv. semivariabilní náklady (smíšené náklady). Příkladem semivariabilních nákladů jsou celkové náklady, viz Graf 2.3. Informace o závislosti nákladů na objemu výkonů tvoří základ používaných metod a postupů využívaných např. pro sestavení podnikových plánů, při kalkulování nákladů nebo pro rozhodování o budoucím vývoji podnikatelského procesu. Nejdůležitější analýzou je analýza bodu zvratu, který představuje bod vyrovnaní vynaložených nákladů na produkci výkonu a výnosů z jeho prodeje. V Grafu 2.4 je zobrazen bod zvratu ve vztahu fixních nákladů, proporcionálních nákladů a proporcionálních výnosů. (Kolektiv autorů, 2012)

Graf 2.3 Fixní, variabilní a celkové náklady



Pramen: (Kolektiv autorů, 2012) – vlastní zpracování

Graf 2.4 Grafické znázornění bodu zvratu



Pramen: (Kolektiv autorů, 2012) – vlastní zpracování

Zvláštním případem členění nákladů z hlediska potřeb rozhodování jsou **náklady oportunitní**, též zvané náklady ušlých příležitostí. Tyto náklady představují část ušlého zisku, o který podnik přišel tím, že výroby daného výrobku zvolil jinou alternativu.

Z hlediska potřeb rozhodování manažerů se dále rozlišují náklady relevantní a irelevantní, viz Schéma 2.8. **Relevantní náklady** jsou důležité pro rozhodování, protože se na základě různých rozhodnutí mohou měnit. Základní formou relevantních nákladů jsou tzv. rozdílové náklady, které jsou vyjadřovány jako rozdíl nákladů před změnou a po změně. Pokud se při různých rozhodnutích náklady nemění a zůstávají stejné, označujeme je za **irelevantní**. V souvislosti s členěním nákladů na relevantní a nerelevantní se v nákladové teorii uvádí další dvě skupiny nákladů, a to:

- **imputované náklady** ovlivňující ve větší míře výsledky podniku na základě určitého rozhodnutí, které rozhodnutí přináší (příkladem imputovaných nákladů jsou daňové důsledky rozhodnutí),
- odložené náklady představující obtížně vyčíslitelné důsledky rozhodnutí, které ovlivňuje výsledky podniku v dlouhém časovém období. (Kolektiv autorů, 2012)

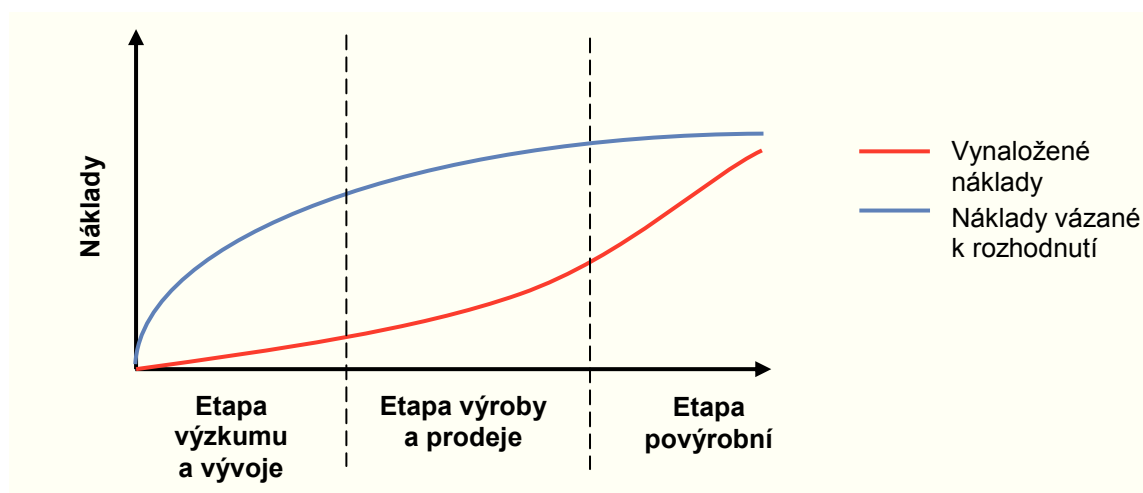
Schéma 2.8 Relevantní a irelevantní náklady



Pramen: (Kolektiv autorů, 2012) – vlastní zpracování

Posledním druhem nákladů, který rozlišujeme podle potřeb rozhodnutí, jsou **náklady vázané k rozhodnutí**. Náklady vázané k rozhodnutí se zpravidla vymezují jako náklady, které vzniknou v budoucnosti na základě současných rozhodnutí a staví se do protikladu s tradičními metodami řízení hospodárnosti. Metody hospodárnosti popisují skutečně vynaložené náklady (skutečně vynaložené zdroje) a jejich vztah s náklady vázanými k rozhodnutí zobrazuje Graf 2.4. (Kolektiv autorů, 2012)

Graf 2.5 Vztah mezi náklady vázanými k rozhodnutí a náklady vynaloženými



Pramen: (Kolektiv autorů, 2012) – vlastní zpracování

2.2.5 Členění nákladů podle odpovědnosti za jejich vznik

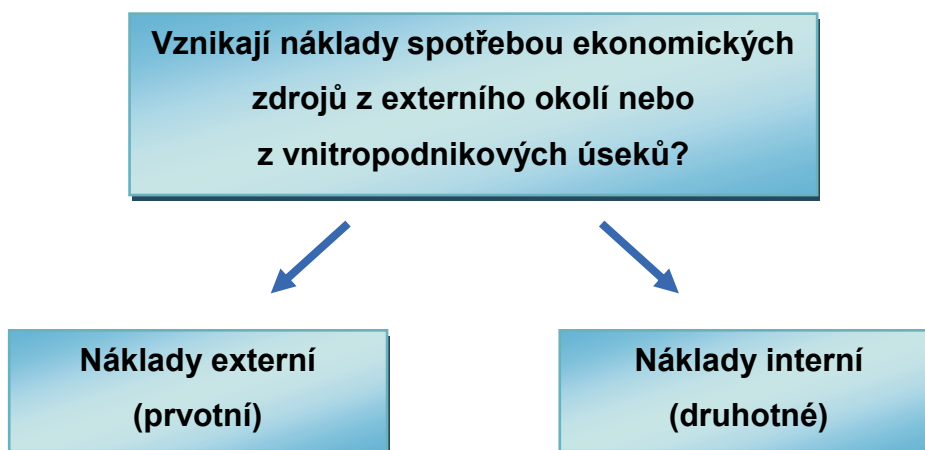
Náklady vznikají v dílčích vnitropodnikových útvech a za jejich vznik nesou odpovědnost příslušní pracovníci. Sledováním nákladů podle příčinného vztahu rozumíme vyjádření nákladů k jednotlivým pracovním úsekům podniku, ve kterých probíhá konkrétní aktivita. Hlavním cílem je zjištění přínosu pracovních úseků (vnitropodnikových útvarů) k celkovým podnikovým výsledkům. Abychom přínos jednotlivých pracovních úseků mohli vyjádřit, je zapotřebí konkretizovat náklady nejen podle odpovědnosti za jejich vznik, ale také podle místa vzniku. Pro pracovní úsek, kterému je přiřazována odpovědnost za vznik nákladů, se vžil pojem **odpovědnostní středisko**. Na základě úrovně pravomoci a odpovědnosti za vznik nákladů rozlišujeme šest typů odpovědnostních středisek:

1. nákladové,
2. ziskové,
3. rentabilitní,
4. investiční,
5. výnosové,
6. výdajové. (Kolektiv autorů, 2012)

Na rozdíl od druhového členění nákladů, jehož předmětem je účetní zobrazení externích, prvotních a jednoduchých nákladů, členění nákladů podle odpovědnosti za jejich vznik a podle místa vzniku vymezuje náklady:

- **interní** – vzniklé spotřebou vlastních výkonů na základě vnitropodnikového ocenění,
- **druhotné** – objevující se v podnikatelském procesu podruhé a vznikají ze styku s ostatními středisky,
- **složené** – lze je dále analyzovat na dílčí složky. (Kolektiv autorů, 2012)

Schéma 2.9 Členění nákladů z hlediska zdroje



Pramen: (Kolektiv autorů, 2012) – vlastní zpracování

2.3 Struktura nákladů podniku v závislosti na činnosti podniku

Struktura nákladů závisí na formě a druhu činnosti, které podnik vykonává. Výrobní podnik a podnik poskytující služby využívá ke své činnosti jiné prostředky a vznikají mu tak rozdílné náklady. Rozdílnou strukturu nákladu mají především tyto podniky:

- výrobní podnik,
- podnik zabývající se obchodem,
- podnik poskytující služby.

V podniku, který se zabývá poskytováním služeb, vznikají především náklady, jako je spotřeba energie v kancelářích, nájemné, náklady za poradenské služby, leasing dopravních prostředků, poštovné nebo mzdy administrativních pracovníků. Výrobní náklady se v tomto případě nevyskytují a struktura nákladu je jednodušší než ve výrobním podniku nebo podniku zabývajícím se obchodem. (Čechová, 2011)

2.4 Členění výnosů

Nejen členění nákladů je pro rozhodování o podnikatelském procesu zásadní. Je zapotřebí vhodným způsobem porovnávat výnosy z prodeje výkonů a náklady

vynaložené na jejich produkci. Členění výnosů nebývá tak rozsáhlé a složité jako členění nákladů. Pro klasifikaci výnosů lze uplatňovat zhruba stejná hlediska jako u nákladů.

2.4.1 Členění výnosů podle jednotlivých druhů

Ve výkazu zisku a ztráty (výsledovce) jsou uvedeny informace s druhovým členěním nákladů a rovněž s druhovým členěním výnosů. Pro potřeby zjištění výsledku hospodaření rozlišujeme:

1. provozní výnosy – účtová skupina 60 – 64,

- tržby za vlastní výkony a zboží,
- změny stavu zásob vlastní činnosti,
- aktivace,
- jiné provozní výnosy,

2. finanční výnosy – účtová skupina 66,

- finanční výnosy (tržby z prodeje cenných papírů a podílů, kurzové zisky, úroky, výnosy z dlouhodobého i z krátkodobého finančního majetku, ostatní finanční výnosy, aj.),

3. mimořádné výnosy – účtová skupina 68,

- mimořádné výnosy (výnosy neobvyklého charakteru ve vztahu k běžné činnosti podniku). (Šoljaková, 2009)

Dle výkazu zisku a ztráty rozlišujeme náklady a výnosy z běžné činnosti (provozní a finanční náklady a výnosy) a náklady a výnosy z mimořádné činnosti.

2.4.2 Členění výnosů podle Zákona o daních z příjmů

V souvislosti se Zákonem o daních z příjmů se zaměřujeme na výnosy vstupující a nevstupující do základu daně. **Vstupující výnosy do základu daně** se v celém svém rozsahu týkají předmětu podnikání a vznikají prodejem výrobků, zboží nebo poskytováním služeb. **Výnosy nevstupující do základu daně** představují příjmy, které nesouvisí s podnikatelskou činností (prodejem výrobků a zboží nebo poskytováním služeb).

2.4.3 Členění výnosů podle odpovědnosti za jejich vznik

V nákladovém účetnictví se objevují externí a interní výnosy, které mají účelový vztah k podnikovým výkonům. **Externí výnosy** jsou uskutečňované k okolí podniku a vznikají prodejem výkonů podniku. Kdežto **interní výnosy** vnikají uvnitř

podniku a sledují se ve střediscích výrobních (převod výrobní režie) a správních (převod správní režie). (Hradecký, 2008)

2.5 Vnitropodnikové účetnictví

Vnitropodnikové účetnictví se zabývá sledováním nákladů a výnosů jednotlivých vnitropodnikových středisek a jejich výkony. Na rozdíl od finančního účetnictví není vnitropodnikové účetnictví regulováno zákonem o účetnictví. Vnitropodnikovým účetnictvím, které vedou účetní jednotky podle vyhlášky č. 500/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů, se zabývá Český účetní standard pro podnikatele č. 001. Konkrétně článek 2.5 Účty a zásady účtování na účtech, kde je uvedeno, že vnitropodnikového účetnictví si určuje účetní jednotka sama. Ve standardu je kladen důraz, aby účetní jednotka zabezpečila průkazné podklady pro potřeby finančního účetnictví, kterými jsou např. informace o změně stavu zásob vytvořených vlastní činností. Získané informace slouží pro efektivní řízení uvnitř podniku.

Aby bylo možné sledovat výkonnost a efektivnost jednotlivých středisek podniku, musí jim být přiřazeny příslušné náklady a výnosy. Sledování probíhá na základě účtování do samostatných skupin účtů nebo do podrozvahových účtů v odděleném účetním okruhu. Tímto se odlišuje tzv. jednookruhové účetnictví a dvouokruhové účetnictví. Nejde však jen o evidenci nákladů a výnosů, obě varianty účetnictví evidují aktiva, závazky a vlastní kapitál. Pokud stačí sledovat informace za podnik jako celek, postačuje vést účetnictví jednookruhovým způsobem. Oddělení informací není jednoduché, a proto se tyto aspekty musí předem zvážit. V Českém účetním standardu č. 001 je kromě těchto dvou možností vedení účetnictví, tj. jednookruhové účetnictví a dvouokruhové účetnictví, uvedena ještě třetí možnost, kterou je jejich vzájemná kombinace.

Dále je standard stanovuje, že tzv. spojovací účty (viz podkapitola 2.4.2) si účetní jednotka zvolí v rámci účtů účtových tříd 8 a 9, popřípadě jejich funkci nahradí technické zpracování dat a tyto účty uvede ve svém účtovém rozvrhu.

Důvodem pro zavedení jednookruhového a dvouokruhové účetnictví jsou požadavky uživatelů, které se liší:

- obsahem informací,
- formou informací
- časovou orientací. (Fibířová, Šoljaková a Wagner, 2012)

2.5.1 Jednookruhové účetnictví

Rozdílné požadavky na obsah, formu, případně časovou orientaci jsou v jednookruhovém účetnictví vyřešeny pomocí analytické evidence. Informace pro interní a externí uživatele jsou zajištěny v rámci jediného okruhu analytických účtů, avšak pouze s ohledem na stupeň podrobností při jejich zobrazení. Na Schématu 2.10 je zobrazena organizace jednookruhového účetnictví. (Kolektiv autorů, 2012)

Analytické účty jednookruhového účetnictví jsou doplněny o účty vnitropodnikových vztahů (označované také jako účty rozdílů), tj. účtem Vnitropodnikové náklady (účtová skupina 59 - Daně z příjmů a převodové účty a rezerva na daň z příjmů) a Vnitropodnikové výnosy (účtová skupina 69 - Převodové účty). Při účtování v této soustavě se používá pro zachycení nákladů na jednotlivých střediscích analytického členění na účtech finančního účetnictví, např.:

518 xxx (druh nákladů) xxx (hospodářské středisko).

Pokud se požadavky interních a externích uživatelů výrazně liší (obsahové vymezení, způsob ocenění) a analytické členění je nedostačující, je vhodné zavést dvouokruhový systém. (Fibírová, Šoljaková a Wagner, 2012)

Schéma 2.10 Jednookruhová organizace vztahu finančního a manažerského účetnictví



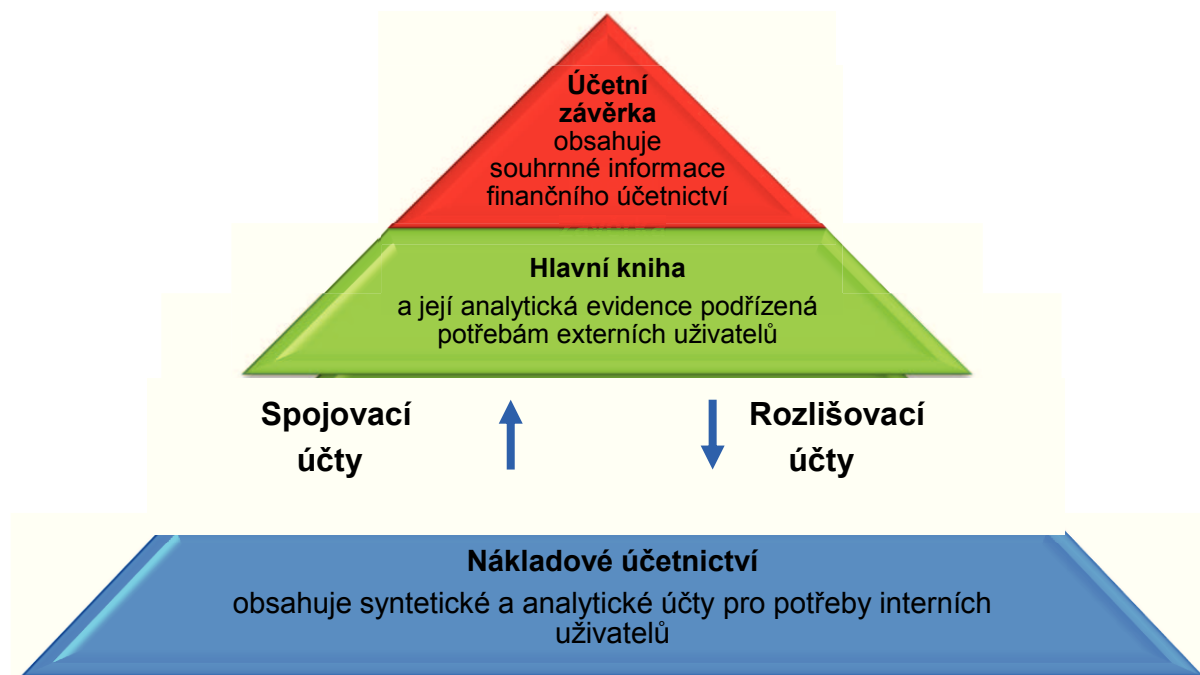
Pramen: (Kolektiv autorů, 2012) – vlastní zpracování

2.5.2 Dvouokruhové účetnictví

Principem dvouokruhového účetnictví jsou dva oddělené účetní okruhy, které poskytují informace finančního a manažerského účetnictví pro interní a externí uživatele zvlášť. Informace manažerského účetnictví jsou považovány za důvěrné, protože podávají obraz nejen o dosažených výkonech, ale především o způsobech, jak je ovlivnit nebo změnit. Ve dvouokruhovém účetnictví se objevují tzv. spojovací a rozlišovací účty. Pomocí **spojovacích účtů** jsou propojeny informace o všech hospodářských transakcích finančního a manažerského účetnictví. Spojovací účty slouží tedy k propojení nákladových a výnosových účtů finančního účetnictví a nákladových a výnosových účtů manažerského účetnictví. Mezi hlavní úkoly, kvůli kterým jsou spojovací účty vytvářeny, patří kontrola správnosti, zajištění podvojnosti a souvztažnosti.

Stejně jako v jednookruhovém účetnictví se pro odlišení rozdílů v hospodářských transakcích využívají **účty rozdílů**, které obsahují důležité informace pro vrcholový management podniku. Zachycují rozdíly mezi finančním a manažerským účetnictvím a jsou důležitým zdrojem pro analýzu výsledku hospodaření. Zjednodušený model dvouokruhové účetnictví je popsán pomocí Schématu 2.11. (Fibířová, Šoljaková a Wagner, 2012)

Schéma 2.11 Dvouokruhová organizace vztahu finančního a manažerského účetnictví



Pramen: (Kolektiv autorů, 2012) – vlastní zpracování

2.5.3 Kombinace jednookruhového a dvouokruhového účetnictví

Podnik v tomto případě současně vede jednookruhové účetnictví (finanční účetnictví) a k tomu druhý účetní okruh (vnitropodnikové účetnictví) využívá pouze pro určitou oblast ekonomických činností.

2.5.4 Kalkulačně-výkonové účetnictví

Kalkulačně-výkonové účetnictví bývá rovněž označováno účetnictvím pro řízení po linii odpovědnosti a jeho náplní je poskytování informací souvisejících s měřením výkonnosti jednotlivých částí podniku řídicím pracovníkům. Pro řízení jsou důležitými podklady např. systém plánů, rozpočtů a vnitropodnikových cen.

2.5.5 Výkonově a odpovědnostně orientované účetnictví

Pokud je hlavním požadavkem zobrazit náklady ve vztahu k výkonu a k místu vynaložení, hovoříme o **výkonově orientovaném účetnictví**. Cílem výkonově orientovaného účetnictví je zjišťovat a kontrolovat náklady ve vztahu ke konkrétním i dílčím výkonům (výrobku, zboží nebo službě), aktivitám a činnostem charakterizujících jednotlivé podnikové procesy. Získané informace jsou velmi důležitým podkladem pro rozhodování řídicích orgánů podniku o objemu a struktuře výkonů.

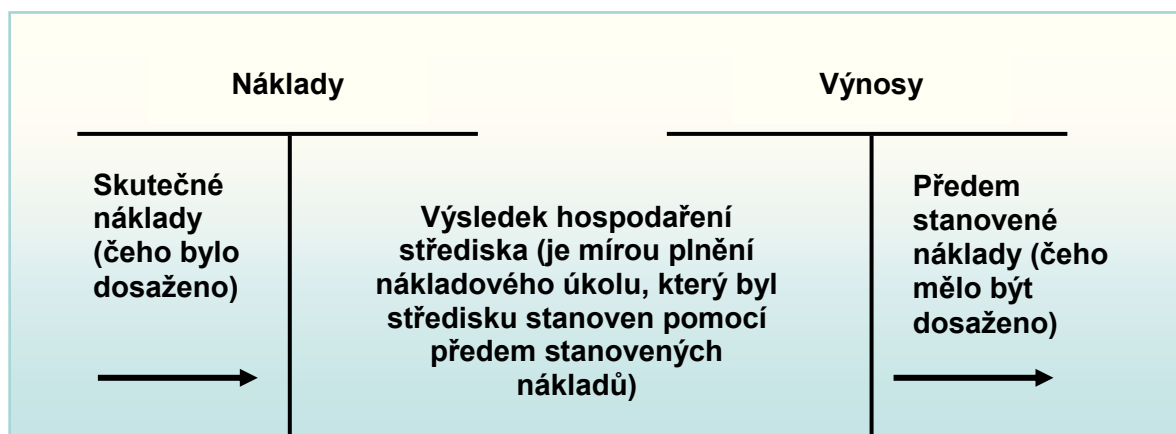
Další variantou je **odpovědnostně orientované účetnictví**. Stěžejním je obtížné sledování souvislostí mezi skutečně vynaloženými náklady a provedenými výkony, neboť musí být provedena úprava nákladů o rozdíly vzniklé mezi místem vzniku a odpovědností za vznik. Odpovědnostně orientované účetnictví sleduje přínos jednotlivých vnitropodnikových středisek k celkovému hospodaření podniku. Tedy to, jak jednotlivé střediska mohou ovlivnit dosahování podnikových cílů na základě své odpovědnosti. Odchytky mezi předem stanovenou úrovní ocenění a skutečnými náklady prováděných úkonů se upraví buď v rámci účetního systému pomocí rozdílových účtů, nebo mimo účetní systém pomocí zpracování výsledné kalkulace. (Kolektiv autorů, 2012)

Hlavní úlohou odpovědnostně orientovaného účetnictví je:

- rozčlenit informace podle odpovědnosti za vývoj nákladů a výnosů, aktiv a závazků, příjmů a výdajů podniku,
- zobrazit vztahy mezi jednotlivými středisky,
- vyjádřit přímo v účetním systému rozdíly či odchylky skutečného vývoje od vývoje předem stanoveného.

Při vedení odpovědnostně orientovaného účetnictví se v podniku zřizuje výrobní a režijní středisko se samostatnými účty nákladů a výnosů. Na nákladové účty jsou účtovány skutečné náklady a na výnosové účty jsou účtovány plánované náklady, které vyplývají z rozpočtů a kalkulací (viz Schéma 2.12). (Lazar, 2012)

Schéma 2.12 Účtování výrobních a režijních středisek



Pramen: (Lazar, 2012) – vlastní zpracování

Výsledek hospodaření zjistíme z rozdílů mezi výnosy a náklady. Pokud je jejich rozdíl kladný, bylo dosaženo zisku a v případě, že je rozdíl záporný, tak byla činnost střediska ztrátová. (Lazar, 2012)

2.6 Odpovědnostní řízení a jeho předpoklady

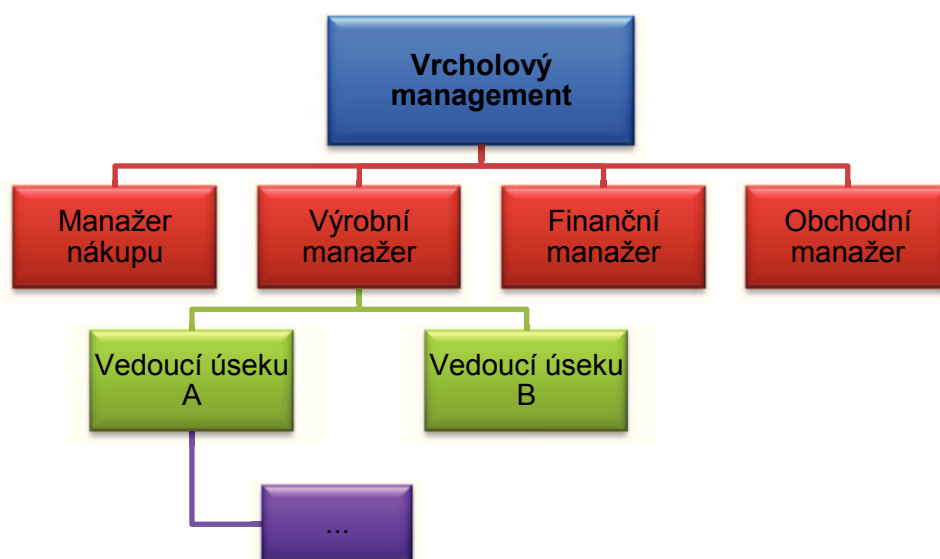
Základním předpokladem pro využití odpovědnostně orientovaného účetnictví je vymezení organizační struktury podniku a popsat pravomoci a odpovědnosti mezi jednotlivými útvary. Dílčí předpoklady lze shrnout do 3 samostatných oblastí:

- organizační struktura podniku,
- míra centralizace a decentralizace řízení,
- ekonomická struktura podniku. (Fibířová, Šoljaková a Wagner, 2012)

2.6.1 Organizační struktura podniku

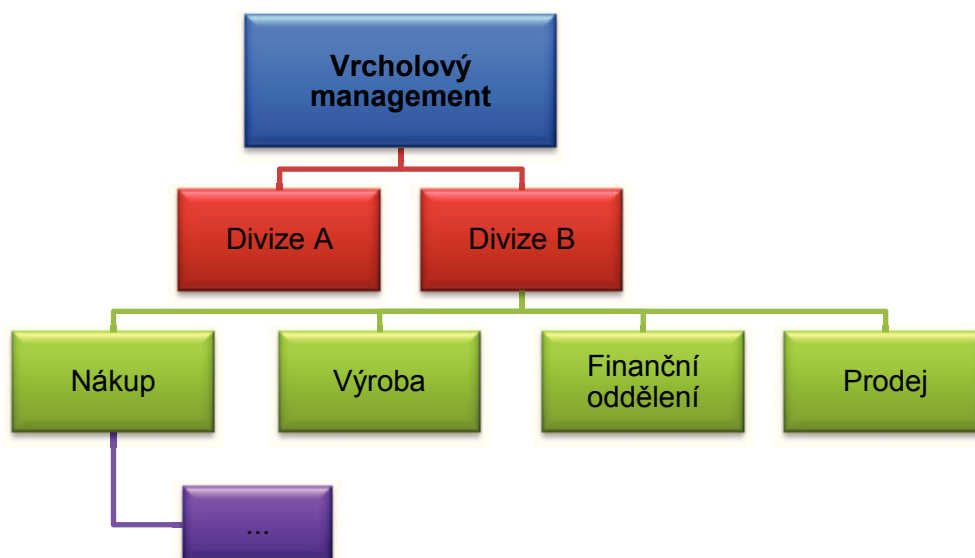
Tvorba organizační struktury vychází z jednotlivých podnikových procesů tvorby podnikových výkonů. Pro odpovědnostní řízení je důležité vyjádřit horizontální a vertikální vazby mezi útvary podniku. Organizační strukturu rozlišujeme podle toho, zda pravomoci a odpovědnosti jsou soustředěny na vrcholové vedení nebo na úroveň jim podřízené, tj. podle vazeb mezi útvary podniku, na **centralizovanou** a **decentralizovanou organizační strukturu**, viz Schéma 2.13 a Schéma 2.14. (Fibířová, Šoljaková a Wagner, 2007)

Schéma 2.13 Centralizovaná organizační struktura



Pramen: (Fibírová, Šoljaková a Wagner, 2007) – vlastní zpracování

Schéma 2.14 Decentralizovaná organizační struktura



Pramen: (Fibírová, Šoljaková a Wagner, 2007) – vlastní zpracování

2.6.2 Centralizace a decentralizace v odpovědnostním řízení

Vytvoření organizační struktury předpokládá odpověď na otázku, jaká je úroveň v odpovědnostním řízení. Rozlišujeme dva způsoby rozložení pravomoci a odpovědnosti při řízení podniku, centralizace a decentralizace.

- **Centralizace** v řízení znamená přenesení rozhodovací pravomoci a odpovědnosti na vrcholový management podniku. Útvarům na nižších pozicích jsou přiděleny pouze funkce výkonné (splnění úkolů s omezenou

možností autonomního rozhodování). Centralizované řízení využívá direktivní metody založené na kvalitě, rychlosti a efektivitě splnění daného příkazu. Kontrola je prováděna v krátkých časových úsecích a je zaměřena na odchylky plánu a skutečnosti.

- **Decentralizací** v řízení rozumíme přenášení pravomocí a odpovědností na podřízené útvary, které tak disponují výkonnými i rozhodovacími funkcemi. Úroveň decentralizace řízení podniku ovlivňuje volbu nástrojů odpovědnostního řízení. Decentralizovaný přístup řízení je založen na zapojení vlastní iniciativy pracovníků vedoucí k finanční stabilitě podniku. Při kontrole jsou hodnoceny skutečně dosažené výsledky v delším časovém období a zjištěné výsledky jsou srovnány s vnitropodnikovými středisky, či konkurenčními podniky. (Fibírová, Šoljaková a Wagner, 2012)

2.6.3 Ekonomická struktura

Na organizační strukturu a věcné nástroje řízení navazuje ekonomická struktura, která doplňuje odpovědnostní řízení o motivační nástroje. Spojením těchto tří předpokladů vznikne ekonomická struktura tvořena odpovědnostními středisky, která jsou interesována na dosažení hodnotových výsledků. (Fibírová, Šoljaková a Wagner, 2012)

2.7 Vnitropodniková střediska

Vnitropodniková střediska, označována také jako hospodářská střediska nebo tzv. profit-centra, jsou základní ekonomickou a organizační jednotkou vnitropodnikového řízení. Hospodářská střediska pracující na základě hodnotových vztahů a vzájemně si předávají výrobky a poskytují služby za vnitropodnikové ceny. Hospodářská střediska jsou charakteristická tím, že:

- mají pevně stanovený úkol výrobního nebo výkonového charakteru,
- samostatně sledují svoji činnost (např. měření množství, kontrola jakosti),
- při řízení je využíváno hodnotových vztahů – může měřit a peněžně vyjádřit veškerou svou spotřebu jednotlivých majetkových složek (materiálu, mezd a ostatních nákladů) a spotřebu výkonů,
- jsou schopna samostatně vést účetnictví (je myšleno účetnictví v účtových třídách 5 a 6),
- mohou zachycovat skutečné a předem stanovené náklady a zjišťovat tak výsledek hospodaření ve vnitropodnikovém účetnictví.

Počet a rozsah hospodářských středisek se stanovuje vzhledem k druhu a činnosti podniku.(Lazar, 2012)

2.7.1 Typy středisek podle činnosti podniků

Podle typu činnosti podniku se nejčastěji zřizují tato hospodářská střediska:

- výrobní,
- zásobovací,
- odbytové,
- správní.

Ve **výrobním středisku** probíhá samostatný technologický cyklus, jehož výsledkem jsou výkony podniku (výrobky, zboží nebo služby). V závislosti na technologii výroby a ekonomickém členění podniku vznikají buď finální výkony, nebo jen jeho jednotlivé části. Pracovníci výrobního střediska nesou zodpovědnost za vzniklé náklady a výnosy. Náklady jsou účtovány podle výkonu a k tomu, aby byla rozpočítána výrobní režie na kalkulační jednici, dochází k uplatňování kalkulačního hlediska.

Zásobovací středisko charakterizuje zásobovací režie, které představuje náklady na příjem, skladování, výdej a úpravu materiálu. Zásobovací režii tvoří také náklady na samotný provoz zásobovacího střediska.

V **odbytovém středisku** se setkáváme s odbytovou režii. Odbytová režie se skládá z nákladů na převzetí, balení, skladování a expedici hotových výrobků podniku a dalších činností s tím spojených.

Správní režie realizována ve **správním středisku** a rozumíme se jí náklady na řízení a správu podniku jako celku.

Další skupinu tvoří nevýrobní střediska, známá také jako pomocná střediska, která přímo nesouvisí s hlavní činností podniku. Nevýrobním střediskem je např. středisko údržby a oprav, nebo realizační středisko. (Lazar, 2012)

2.7.2 Typy středisek podle odpovědnostního řízení

Organizační struktura podniku je vytvořena na základě vztahů mezi jednotlivými útvary (středisky). Když ji doplníme o nástroje, které budou motivovat dílčí střediska k dosažení stanovených cílů, hovoříme o ekonomické struktuře podniku. Vzhledem rozsahu pravomoci, odpovědnosti a motivačních nástrojů rozlišujeme tyto základní úrovně odpovědnostních středisek:

- **Nákladové středisko** – představuje takový typ střediska, ve kterém pracovníci mohou ovlivnit výši nákladů svou činností, případně mohou rozhodovat o objemu vytvářených výkonů. Hodnocení nákladových středisek je založeno na analýze skutečných a předem stanovených nákladů;
- **Výdajové středisko** – charakteristikou je podobné nákladovému středisku, avšak pracovníci jsou v tomto případě odpovědní za vzniklé výdaje. Předpokladem je, že výdaje by měly podniku přinést určitý prospěch do budoucna. Za výdajové středisko můžeme považovat např. úsek vzdělávání, reklamní střediska, střediska marketingu aj;
- **Výnosové středisko** – tento typ střediska je zaměřen na sledování výnosů a orientuje se především na objem prodeje. Motivace pracovníku je směřována na růst výnosů z prodeje a na úsporu ovlivnitelných nákladů. Příkladem může být prodejní oddělení;
- **Ziskové středisko** – pracovníci ziskového střediska mohou ovlivnit jak náklady, tak i výnosy ve vztahu k vnějšímu okolí a pozornost je soustředěna na ziskovost střediska. Za ziskové středisko označujeme např. prodejní závod;
- **Rentabilní středisko** – odpovídá nejen za náklady a výnosy, ale i za dílčí položky čistého pracovního kapitálu (pohledávky, zásoby, závazky);
- **Investiční středisko** – vedoucí investičního střediska má pravomoc rozhodovat o výši a způsobu využití investic a rovněž odpovídá za náklady, výnosy a výši čistého pracovního kapitálu. Příkladem investičního střediska je útvar vrcholového managementu nebo závod odpovědný finální část podnikatelského procesu. (Fibírová, Šoljaková a Wagner, 2007)

Řízení nákladů odpovědnostních středisek by mělo probíhat podle toho, kdo za spotřebu zdrojů odpovídá nebo ji ovlivňuje.

3. Definování nákladů společnosti a jejich zachycení v účetnictví

Analýza nákladů včetně návrhu pro jejich klíčování na jednotlivá pracovní střediska bude provedena pro společnost poskytující služby. Vzhledem k interním informacím, které společnost poskytla a budou v diplomové práci uvedeny, vystupuje společnost pod fiktivním názvem ABC, s.r.o.

3.1 Charakteristika společnosti ABC, s.r.o.

Společnost ABC, s.r.o. působí na českém trhu již od roku 1997. Sídlem společnosti je Opava, ale má svou pobočku také v Praze. Jako jedna z předních poradenských firem ve střední Evropě se v roce 2004 stala partnerem evropské poradenské skupiny Allied Consultants Europe (ACE). Jednatel společnosti klade velký důraz na neustálý rozvoj a zlepšování poskytovaných služeb. Společnost ABC, s.r.o. je přední českou poradenskou a vzdělávací firmou poskytující profesionální konzultační služby a manažerský trénink. V současné době také poskytuje unikátní organizační soustavy řízení a inovačního myšlení.

Společnost bývala držitelem certifikátu **ČSN EN ISO 9001:2009**. Systém managementu jakosti byl certifikován u mezinárodního centra kvality IQ-Net od roku 2004 do roku 2013. Certifikaci společnosti od loňského roku již neobnovuje. Hlavními důvody, kvůli kterým se společnost nerozhodla pro recertifikaci, jsou vysoké finanční náklady a také nepotřebnost z hlediska kvalifikačních požadavků uváděných ve výzvách, veřejných tendrech a výběrových řízeních. Přestože společnost v této době není držitelem platného certifikátu, management jakosti je řízen dle platné příručky kvality, která obsahuje popis činností a standardů, jež musí dodržovat všichni zaměstnanci společnosti.

Společnost se zapojila do ekologického projektu „**Zelená firma**“, který v sobě kombinuje ochranu životního prostředí a podporu zaměstnanců. Cílem projektu je ochrana životního prostředí tím, že zabezpečuje zpětný odběr a efektivní recyklaci odpadů vysloužilých elektrospotřebičů. Pro rok 2010 získala společnost ocenění odborné komise v rámci soutěže „**DOBRÁ RADA NAD ZLATO**“ za produkt LEAN LEADERSHIP® - změnou myšlení ke zlepšování. Od podzimu 2011 je společnost ABC, s.r.o. členem Koalice pro transparentní podnikání. V soutěži Marketér roku

2011 a Marketér roku 2012, jejímž cílem je výběr osobností podílejících se na úspěšném rozvoji vlastní firmy či instituce, i na rozvoji marketingu všeobecně, získala společnost cenu Malý delfín. Mezi nejvýznamnější ocenění, které společnost obdržela, patří ocenění v soutěži "Národní cena kvality 2012", ve které se stala finalistou a držitelem titulu "Perspektivní firma" v kategorii „Model Excellence“. Jednatel společnosti byl dále oceněn v soutěži Manažer roku 2012 v kategorii Vynikající manažer malé firmy a získal cenu Hejtmána Moravskoslezského kraje za společenskou odpovědnost firem (2012).

3.1.1 Předmět podnikání společnosti ABC, s.r.o.

Služby, které společnost poskytuje, jsou upravovány klientům na míru. Společnost se proto snaží, co nejlépe analyzovat potřeby svých klientů, aby bylo dosaženo maximálního výsledku a spokojenosti na straně klienta. Klienti se nemusejí obávat zneužití informací, které poskytnou, protože společnost ABC, s.r.o. dodržuje etický kodex pro manažerské poradenství. Předmět nabízených služeb je popsán níže:

- **Implementace Organické soustavy řízení** – na základě osobních konzultací a workshopů je vytvořena organická soustava řízení na míru podniku;
- **Lean Leadership** – je program zaměřený na zaměstnance a na jejich celkový přístup k zaměstnání. Hlavním cílem je zvýšit produktivitu, ziskovost, kvalitu a posílit konkurenční pozici podniku na trhu;
- **Systém inovačního myšlení ITS (Innovative Thinking System)** – se zabývá analýzou, tvorbou a především implementací vlastních nápadů. Napomáhá inovovat produkty a služby podniku technikami inovačního myšlení, mezi které patří např. metody generování myšlenek nebo metody mapování myšlenek;
- **Strategický benchmarking** – zahrnuje srovnání podniku s více než 25 tisíci firem na celém světě využitím nástroje BenchmarkIndex, definování klíčových zákaznických činností, stanovení strategie odlišení a získání tak konkurenční výhody na trhu;
- **Rozvoj lidských zdrojů** – využitím metody LIFO, jejímž základem je rozbor využívání lidského potenciálu pro zvýšení růstu a zisků podniku, a dalšími programy manažerského vzdělávání;

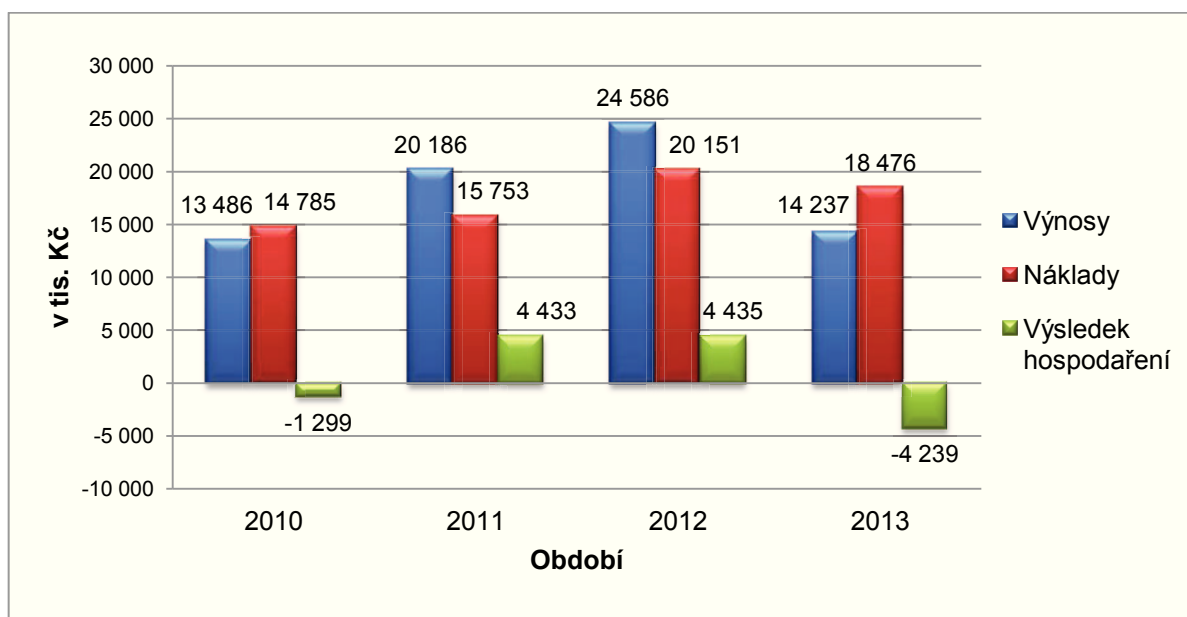
- **Dotační management** – nabízí komplexní poradenství, jak získat dotaci. Konzultant se snaží zvolit vhodný dotační program, aby byly splněny požadavky klienta. Dotační management zahrnuje kompletní zpracování žádosti včetně příloh. Tato služba je nabízena pouze stávajícím klientům.

Kromě výše uvedených služeb se společnost podílí na realizaci projektů dotovaných z fondů EU, kde často vystupuje jako žadatel, realizátor, koordinátor nebo partner projektu. Všechny služby jsou poskytovány v souladu s interní příručkou kvality, v níž je popsán zavedený systém řízení kvality ve společnosti, který přispívá k naplňování následujících cílů:

- průhlednost procesů a dokumentace,
 - zvyšování přidané hodnoty pro zákazníka,
 - procesy řízené zákazníkem,
 - odstranění plýtvání (MUDA), minimalizace činností nepřidávajících hodnotu zákazníkovi,
 - zvýšení efektivnosti v rámci společnosti,
 - splnění požadavků zákazníků a zvyšování jejich spokojenosti,
 - jednoduchost - pohodlí klientů,
 - zaměření se na konkrétní výsledek,
 - zlepšení zákaznické orientace,
 - splnění požadavků předpisů,
 - neustálé zlepšování (KAIZEN) – procesů, produktů, služeb, atd.,
 - zajištění růstu společnosti z hlediska obratu, zisku a počtu zaměstnanců.
- (Interní materiál společnosti)

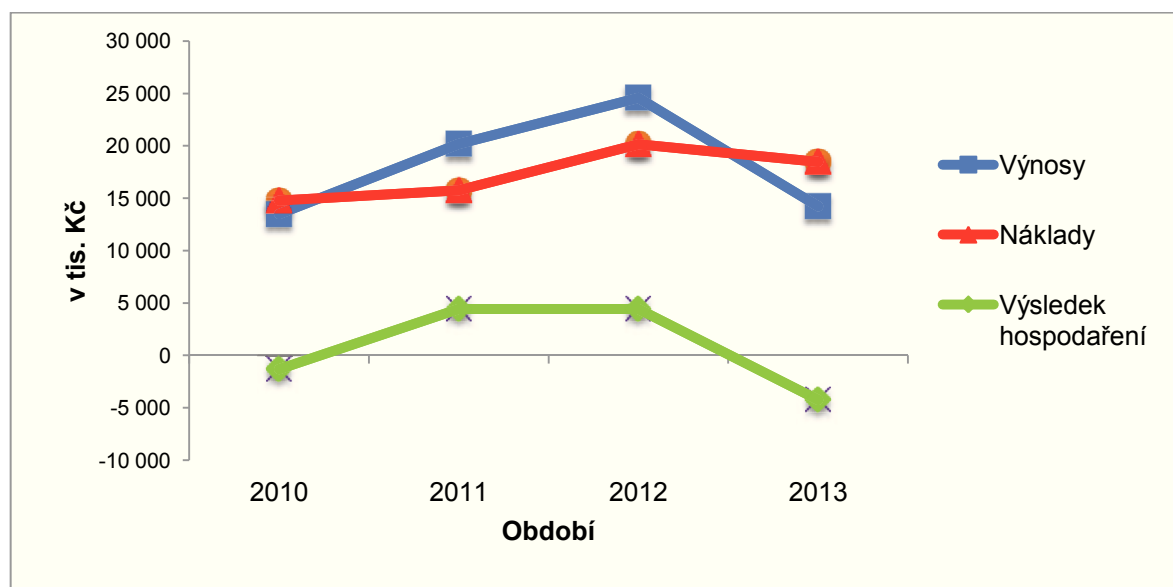
Přehled nákladů, výnosů a výsledku hospodaření, který společnost ABC, s.r.o. vykazala v letech 2010 – 2013, je zaznamenán pomocí Grafu 3.1, na základě výročních zpráv (2011, 2012) a předběžného stavu nákladů a výnosů za rok 2013.

Graf 3.1 Náklady, výnosy a výsledek hospodaření v letech 2010 – 2013



Pramen: Interní materiály společnosti – vlastní zpracování

Graf 3.2 Vývoj nákladů, výnosů a výsledků hospodaření v letech 2010 - 2013



Pramen: Interní materiály společnosti – vlastní zpracování

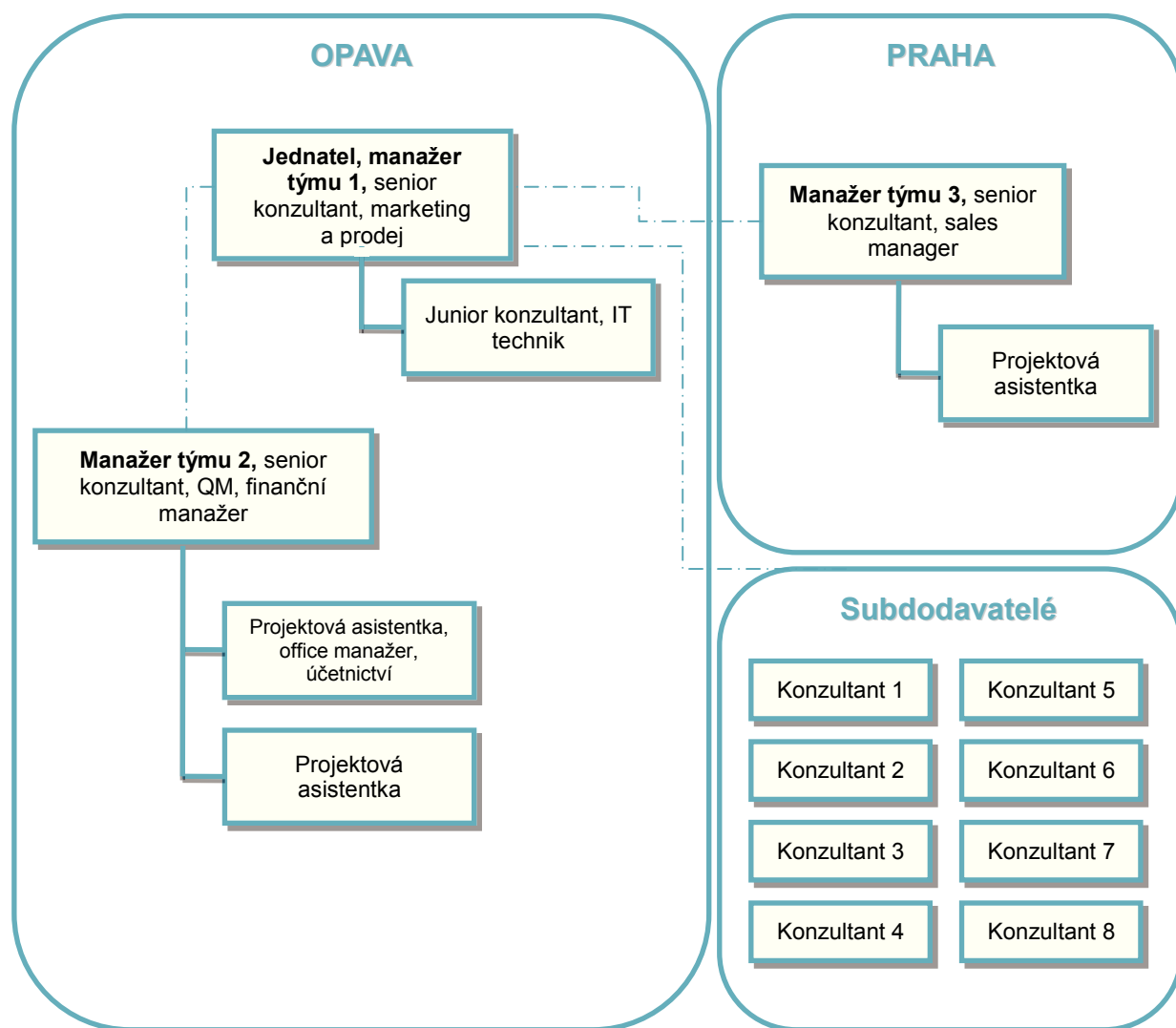
Po nepříznivém období v roce 2010 následovalo období dvou let, během kterého společnost dosáhla čistého zisku. Obrat k lepšímu byl zapříčiněn mnoha veřejnými zakázkami, v nichž se společnost ABC, s.r.o. stala vítězem, ale hlavně zakázkami, které sjednal jednatel firmy v nemalém rozsahu. V roce 2013 společnost zaznamenala opět zlom, neboť získané zakázky v podobě projektů skončily a v nově vyhlášených tendrech nebyla tak úspěšná, jako v předchozích letech. I přes velké

úsilí a investice v oblasti reklamy a celkového zviditelnění společnosti, se nové zakázky v potřebném rozsahu nepodařilo získat. Byly však vyvinuty nové produkty a nabízené služby, které se již koncem roku 2013 a začátkem roku 2014 začaly úspěšně prodávat a lze očekávat dosažení zisku.

3.2 Organizační struktura společnosti ABC, s.r.o.

V současné době ve společnosti pracuje 7 zaměstnanců, z nichž pět vykonává svou činnost v Opavě a dva v Praze. K zajišťování nabízených služeb využívá nejen své stálé zaměstnance. Společnost spolupracuje s několika subdodavateli, konzultanty, kteří rovněž zajišťují nabízené služby. Aktuální organizační struktura společnosti ABC, s.r.o. je znázorněno na Schématu 3.1, na němž je patrné rozdělení zaměstnanců do samostatných pracovních středisek (týmů).

Schéma 3.1 Struktura společnosti ABC, s.r.o.



Pramen: Interní materiál společnosti – vlastní zpracování

Nové rozdělení vzniklo na podzim roku 2013, kdy byl implementován, tzv. Organický systém řízení. Myšlenka změnit dosavadní způsob řízení společnosti vznikla na základě nových metod a doporučení, které apelují na to, že společnost by neměla být řízena podle hodnot, ale jako živý organismus. Jednatel společnosti stanovil pravidla pro fungování organického systému řízení společnosti ABC, s.r.o., do kterých patří např.:

- rozdělení společnosti do malých, autonomních a flexibilních středisek vytvářejících přidanou hodnotu pro zákazníky, které tvoří 2 – 5 osob,
- manažerem střediska může být kterýkoliv zaměstnanec na základě aktuálně potřebných znalostí,
- top management je složen z manažerů jednotlivých středisek,
- základem úspěchu je spolupráce, uvnitř firmy i v síti externích partnerů (konzultantů),
- střediska jsou řízena dle principů 3S – samoorganizace, samořízení, samokontrola, to vše pod vedením a v zodpovědnosti manažera střediska.

Každé pracovní středisko se zaměřuje na určitý druh poskytovaných služeb a podle nového systému řízení by měla mezi sebou jednotlivá střediska „obchodovat“ na základě interních cen. Aby bylo možné interní ceny stanovit, je zapotřebí definovat a rozdělit vzniklé náklady příslušnému pracovnímu středisku a v takové míře, v jaké se na jejich vzniku skutečně podílí.

Pracovní středisko 1 reaguje na sledování potřeb zákazníků v podobě vývoje nových služeb, na něhož následuje marketing a prodej. Vývoj produktů je zaštiťen podporou ze strany IT technika, který má na starost technické a SW vybavení společnosti a pomáhá řešit otázky s tím spojené. Vzhledem k tomu, že členem pracovního střediska 1 je jednatel společnosti, patří mezi hlavní činnosti uskutečňované v pracovním středisku 1 zajištění chodu firmy a HR managementu. Vývoj produktů je zaštiťen podporou ze strany IT technika, který má na starost technické vybavení společnosti a pomáhá při řešení otázek týkajících se IT techniky. Pracovní středisko 1 se dále zaměřuje na činnosti spojené s reklamní a publikační činností a vykonává konzultační, poradenskou a lektorskou činnost. Důležitou činností je rovněž tvorba nabídek, díky nimž společnost získává zakázky. Na základě uskutečňovaných činností vznikají výstupy, kterými jsou:

- inovované produkty a služby,

- reklama, webové stránky a e-shop,
- nabídky,
- nástroj BenchmarkIndex,
- workshopy, konzultační a poradenské dny,
- implementační formuláře a reporty,
- řízení lidských zdrojů,
- řízení společnosti.

Pracovního středisko 2 poskytuje podporu pracovním střediskům 1 a 3, tzv. backoffice. Jedná se především o zajištění podpůrných služeb (úprava dokumentů, tisk materiálů na workshopy, zajištění dopravy, rezervace ubytování, organizace firemních akcí, zajištění kancelářských pomůcek, atd.). Manažer týmu 2 nese zodpovědnost za dodržování pravidel SMQ a interních směrnic při realizaci projektů, které pravidelně aktualizuje. Dále se podílí na řízení lidských zdrojů tím, že uskutečňuje nábor nových zaměstnanců. Administrace projektů (zpracování finančních zpráv a žádostí o platbu, žádosti o změnu, přehledy čerpání rozpočtu) realizace a koordinace projektů (zajištění celkového dotačního managementu) jsou klíčovými činnostmi, které pracovní středisko 2 zastává. Manažer týmu 2 a projektová asistentka se rovněž podílí na zpracovávání žádostí o dotaci. Do pracovního střediska 2 je zařazen zaměstnanec, který je pověřen vedením účetnictví společnosti a veškerých potřebných agend. Mezi výstupy pracovního střediska 2 patří:

- činnosti backoffice,
- účetnictví (fakturace, pokladna, evidence cestovních příkazů, bankovní úhrady, mzdová agenda),
- personální řízení (nábor nových zaměstnanců a jejich zaškolení).
- realizace, koordinace a administrace projektů,
- řízení managementu kvality,
- finanční management společnosti.

Pracovní středisko 3 se od pracovních středisek 1 a 2 odlišuje především tím, že je umístěno v Praze. Manažer týmu 3 plní funkci obchodního prodejce. V oblasti poskytování služeb zajišťuje konzultace nebo poradenství klientům. Stejně jako pracovní středisko 2, poskytuje podporu ostatním pracovním střediskům, konkrétně pracovnímu středisku 1 a 2. Podporou je myšlena pomoc při tvorbě nabídek, vyvíjení nových produktů, zajišťování zázemí pro workshopy, evidence

potencionálních zákazníků aj. Pracovní středisko 3 nemá své vlastní finanční oddělení. Proto je pověřeno vedením pokladny a s tím spojené administrativy. Výstupy pracovního střediska 3 jsou:

- noví zákazníci a nové zakázky,
- evidence stávajících a potencionálních zákazníků,
- tvorba nabídek,
- administrativní podpora nabízených služeb.

3.3 Zachycení nákladů a výnosů společnosti ABC, s.r.o. v účetnictví

Jelikož společnost ABC, s.r.o. není výrobním podnikem, vznikají ji především náklady spojené s poskytováním výše uvedených služeb, náklady na samotný provoz kanceláří, náklady na cestovné zaměstnanců, náklady na reprezentaci, mzdové náklady pracovníků, odměny členům společnosti, náklady na zákonné sociální pojištění, daně a poplatky, dary, pokuty a penále, odpisy dlouhodobého majetku, úroky, či kurzové ztráty. Účetnictví ve společnosti ABC, s.r.o. lze považovat za odpovědnostně orientované, neboť za vzniklé náklady odpovídá vždy příslušná pobočka (Opava, Praha). Náklady jsou v účetnictví zachyceny pomocí analytických účtů 5. účtové skupiny a účtováním na střediska je zajištěno jejich rozdělení pro pobočku v Opavě a pro pobočku v Praze. Společnost využívá účetní program Money S3 (v základní verzi), který patří k jednomu z nejrozšířenějších ekonomických systémů pro malé i střední firmy. Analytické účty nákladů společnosti jsou zavedeny následovně:

- **501001 – 501012, 5014xx:** Analytické členění spotřebovaného materiálu je nastaveno dle ČÚS tak, aby byly odlišeny jednotlivé druhy majetku. Společnost odlišuje náklady na dlouhodobý hmotný majetek do 2 000 Kč, DHM od 2 000 Kč do 40 000 Kč, kancelářské potřeby, hygienické potřeby, odbornou literaturu, LIFO, reklamní předměty, ISO, PHM, náklady na provoz firemních automobilů a motivační odměny. Odlišení se vztahuje i na spotřebovaný materiál v rámci dotačních projektů;
- **511001 – 511002, 5114xx:** Zvlášť jsou sledovány náklady na opravy kancelářských zařízení (odděleně v rámci dotačního projektu) a opravy a udržování firemního automobilu;

- **512001, 5124xx:** Rozlišuje se cestovné mimo dotační projekty a cestovné vynaložené v rámci realizace dotačního projektu;
- **513001, 5134xx:** Analytické členění náklady na reprezentaci je obdobné jako členění cestovného, tj. mimo dotační projekty a v rámci dotačních projektů;
- **518001 – 518029, 5184xx:** Ostatní služby jsou také analyticky členěny do specifických skupin, a to na software do 60 000 Kč, nájemné, poštovní služby, telefonní poplatky, účetní a daňové služby, právní služby, PC služby, jazykové služby, úklidové služby, propagaci a inzerci, vzdělávání, ISO, domény, realizaci projektů, členství v OHK a ostatní, členství v ACE, internet, pronájem tiskárny, pronájem firemních automobilů, ochranné známky, administrativní služby, externisty (subdodavatelé), webové licence, aplikace, rozhlasový poplatek a ostatní služby v rámci dotačních projektů;
- **521001 – 521002, 5214xx:** Analytické členění využívá společnost pro odlišení mzdových nákladů, které plynou z HPP, DPČ nebo DPP, a rovněž pro mzdové náklady plynoucí z účasti na realizaci dotačních projektů;
- **522001, 5224xx:** V případě nákladů na příjmy společníků a členů družstva ze závislé činnosti platí pro analytickou evidenci stejné pravidlo, jako u analytického členění nákladů na opravy nebo nákladů na cestovné;
- **52401x, 52402x, 5244xx:** Náklady na zákonné sociální pojištění se analyticky člení na zdravotní a sociální pojištění a v rámci tohoto členění se ještě dělí podle smluvní pojišťovny. Uplatňuje se členění zákonného sociálního pojištění pro dotační projekty;
- **525001:** Společnosti vznikají náklady na penzijní pojištění a životní připojištění, proto je zaveden tento analytický účet;
- **527001 – 527002:** Analyticky se člení náklady stravenky a náklady na nápoje pro zaměstnance;
- **531001:** Analytický účet se uplatňuje i v případě nákladů na daň silniční, kterou společnost platí vzhledem k využití firemní automobilů;
- **538001 – 538005:** V účetnictví jsou analyticky odlišeny náklady na ostatní daně a poplatky – kolky, dálniční známky, poplatky okresnímu soudu, odboru dopravy, MPSV (správní poplatky) a ostatní poplatky;

- **541001:** Zůstatková cena prodaného DNHM a DHM je také předmětem analytického členění nákladů;
- **543001 – 543002:** Pro potřeby stanovení daně z příjmu, je analytické členění využito pro dary, které ji ovlivňují a které ji neovlivňují;
- **544001 – 544002:** Pomocí zavedené analytiky se rozeznávají smluvní pokuty a penále – dodávky zaplacené a nezaplacené;
- **545001 – 545005:** Náklady na ostatní pokuty a penále jsou analyticky rozlišovány podle toho, vůči komu jsou evidovány – státní správa, sociální, zdravotní, finanční, odbor dopravy a Česká kancelář pojistitelů;
- **548001 – 548014:** Ostatní provozní náklady jsou taktéž druhově odlišovány. Analytické účty jsou zavedeny pro náklady na haléřové vyrovnání, pojištění dle pojistitele (Kooprativa, Allianz, Generali, Česká pojišťovna) a pro exekuční náklady;
- **551001:** Analytický účet Odpisy DM využívá, neboť majetek, který vlastní je předmětem odpisování;
- **559001:** Analytice je podroben i syntetický účet 559 – Tvorba a zúčtování opravných položek v provozní činnosti, který ke své činnosti společnost využívá;
- **562001 – 562003:** Aby bylo možné odlišit úroky z bankovního účtu a úroky z poskytnutých úvěrů, je také využíváno analytického členění syntetického účtu 562 – Úroky;
- **563001, 5666001:** Společnosti vznikají kurzové ztráty a náklady z finančního majetku, proto jsou k těmto syntetickým účtům zavedeny analytické účty;
- **568001, 5684xx:** Pomocí analytických účtů k Ostatním finančním nákladům jsou zvlášť sledovány poplatky mimo dotační projekty a poplatky vynaložené v rámci dotačních projektů;

K syntetickým účtům 503 – Spotřeba ostatních neskladovatelných dodávek, 504 – Prodané zboží, 523 – Odměny členům orgánů společnosti a družstva, 528 – Ostatní sociální náklady, 549 – Manka a škody, 552 – Tvorba a zúčtování rezerv podle zvláštních právních předpisů, 554 – Tvorba a zúčtování ostatních rezerv, 557 – Zúčtování oprávek k oceňovacímu rozdílu k nabytému majetku, 558 – Tvorba a zúčtování zákonných opravných položek v provozní činnosti, 564 – Náklady

z přecenění cenných papírů, 567 – Náklady z derivátových operací, 569 – Manka a škody na finančním majetku, 574 – Tvorba a zúčtování finančních rezerv, 579 – Tvorba opravných položek ve finanční činnosti, 581 – Náklady na změnu metody, 582 – Škody, 584 – Tvorba a zúčtování mimořádných rezerv, 588 – Ostatní mimořádné náklady, 589 – Tvorba a zúčtování opravných položek v mimořádné činnosti, 591 – Daň z příjmu z běžné činnosti – splatná, 592 – Daň z příjmu z běžné činnosti – odložená, 593 – Daň z příjmu z mimořádné činnosti – splatná, 594 – Daň z příjmu z mimořádné činnosti – odložená, 595 – dodatečné odvody daně z příjmů, 596 – převod podílu na výsledku hospodaření společníkům, 597 – převod provozních nákladů, 598 – Převod finančních nákladů nejsou vytvořeny analytické účty, protože na tyto účty není účtováno a analytické rozlišení by v tomto případě bylo zbytečné. Analytické členění nákladů bylo zavedeno podle ČÚS a podle rad daňového poradce společnosti.

Společnost využívá výše uvedeného analytického členění, aby bylo možné rozpoznat strukturu vzniklých nákladů. Jedná se tedy o druhové členění nákladů. Díky dosavadnímu způsobu účtování je možné stanovit celkové náklady a náklady, které jsou vynaloženy pražskou pobočkou. Analytika není zvolena podle střediska Opava a podle střediska Praha. Účetní jednotka je schopna vygenerovat reportingové sestavy pouze pro středisko Praha nebo celkově za obě střediska dohromady. Zcela chybí možnost vygenerovat report pouze pro opavskou pobočku, a proto si myslím, že je analytické členění nedostatečné a zavedený číselník středisek nemá vypovídací schopnost a měl by být upraven/doplňen.

Evidence výnosů je vedena stejným způsobem jako evidence nákladů. Na syntetických účtech (601, 612, 613, 614, 621, 622, 623, 624, 642, 644, 646, 661, 665, 666, 6667, 668, 681, 688, 697, 698) nejsou vedeny žádné pohyby a pro zaúčtování relevantních výnosů se využívají výhradně analytické účty. Výnosy, které společnost eviduje na analytických účtech, tvoří:

- 602001 – Tržby z prodeje služeb (workshopy, poradenství, zpracování žádosti, aj.),
- 604001 – Tržby za zboží (LIFO),
- 611001 – Změna stavu nedokončené výroby (rozpracovanost, na konci každého kalendářního roku se zaúčtuje výnos ze služeb vykonaných

v daném roce, ale fakturovaných až v roce následujícím, např. faktury vystavené v roce 2015 za práci provedenou v roce 2014);

- 641001 a 61002 – Tržby z prodeje DNHM a DHM (rozlišují se tržby z prodeje dopravních prostředků a ostatního dlouhodobého majetku),
- 648001 až 648007, 6484xx – Ostatní provozní výnosy (rozlišení pro haléřové vyrovnání, pro smluvní pojišťovny a pro ostatní výnosy obdržené v rámci dotačních projektů),
- 662001 a 6624xx – Úroky (zvlášť jsou účtovány úroky z běžného účtu a z projektových účtů),
- 663001 – Kurzové rozdíly (společnosti vznikají kurzové zisky, obchoduje se zahraničními klienty).

Analytické členění je v souladu s ČÚS a pokyny daňového poradce, který nad vedením účetnictví společnosti dohlíží a nese za něho odpovědnost. Analytické členění tržeb z prodeje služeb z hlediska klíčování výnosů je dle mého názoru nedostačující. Ze současně zavedené analytiky není možné vygenerovat report za tržby z realizovaného školení, workshopů, poradenství nebo tržby za zpracované žádosti či dotační management. Navrhuji, aby analytika pro výnosy ze služeb byla lépe a podrobněji rozpracována. Myslím si, že např. analytické členění tržeb ze služeb podle zakázek (projektů) není vhodné. Analytická evidence by pak obsahovala spoustu analytických účtů, které by se po skončení projektu již dále nepoužívaly, a byla by zbytečně rozsáhlá. Je zapotřebí zvolit vhodné kritérium, podle kterého by výnosy byly klíčovány a relevantně přisuzovány jednotlivým pracovním střediskům.

3.4 Náklady vhodné pro analýzu klíčování nákladů

Zavedení nového systému řízení nemělo ovlivnit pouze organizační strukturu společnosti, ale vztahovalo se především k novému způsobu sledování nákladů. Vzhledem k nové organizační struktuře řízení jednatel společnosti uvedl, že náklady by měly být sledovány a rozdělovány na každé pracovní středisko. Důvodem pro jejich klíčování, bylo stanovení efektivnosti, výkonnosti a hlavně ziskovosti pro každé pracovní středisko samostatně. Jednatel společnosti chtěl, aby bylo možné posoudit skutečnost, zda každé pracovní středisko přispívá svým výkonem k výsledkům společnosti a v jaké míře.

Bohužel k tomuto klíčování nákladů pro jednotlivá střediska nedocházelo, protože nebyl stanoven detailní postup, jakým by náklady k pracovním střediskům byly přiřazovány. Pro potřeby zjištění ziskovosti je nutné zavést metodiku klíčování zároveň pro výnosy. Výnosy společnosti ABC, s.r.o. tvoří z největší části tržby za poskytované služby (workshopy, poradenství, consulting, dotační management, zpracovávání žádostí aj.). Většina z nich je realizována v rámci projektu (nemusí být nutně dotační) vázaného pro daného klienta. Např. pro klienta XYZ je realizováno školení v rámci dvou zakázek (projektů), k nimž jsou uzavřeny dvě smlouvy, Projekt 1 – vzdělávání manažerů a Projekt 2 – vzdělávání mistrů. Vlastní školení je zajišťováno lektory. Koordinaci projektu (dohodnutí termínů, komunikace s klientem, atd.) má na starosti manažer projektu, kterému byl projekt přidělen. Vzhledem k tomu, že na realizaci zakázky se tak podílí více osob a že může být členěna i na několik částí, je klíčování výnosů mnohem náročnější a obtížnější, než klíčování nákladů. Hlavní cílem diplomové práce je analyzovat a rozklíčovat náklady společnosti na jednotlivá pracovní střediska. Klíčování výnosů z hlediska větší náročnosti a z hlediska stanoveného cíle diplomové bude bez podrobné analýzy pouze naznačeno.

3.4.1 Výpočet nákladů pro opavskou pobočku

Převážná část vzniklých nákladů je přiřazována pobočce v Opavě. Kromě toho, že je sídlem společnosti a pracovištěm pro převážnou část zaměstnanců, je plně vybavena potřebnou technikou a probíhá v ní příprava a tisk všech dokumentů (skript, příruček, aj.) používaných v rámci pořádaných workshopů. V úvahu se berou náklady vzniklé pouze za počáteční měsíce roku 2014, protože začátkem roku byla opavská pobočka přestěhována (v rámci Opavy) a tím se změnila struktura doposud nabíhajících nákladů (výše nájemného, telefonních poplatků, nákladů na parkovné a nákladů na spotřebovanou energii). Přestěhováním vznikly nové náklady, konkrétně poplatky za parkovací karty, které si musela společnost pro své firemní automobily pořídit kvůli nedostatku neplacených parkovacích míst v okolí, kde se přestěhovala. Kdyby byly náklady klíčovány za předcházející období v roce 2013, nebyly by tudíž relevantní.

Náklady vzniklé za měsíce leden 2014 a únor 2014 byly převzaty z obrátové předvahy, viz Tabulka 3.2 a Tabulka 3.3, které budou na základě nově navrženého způsobu sledování rozděleny k jednotlivým pracovním střediskům. Vzhledem k nedostatku, kterým je nemožnost vygenerovat obrátovou předvalu samostatně pro pracovní střediska v Opavě, musí se náklady připadající této pobočce zvlášť

dopočítat (např. využitím Excelu). Z obrátové předvahy jsou dále převzaty zůstatky výnosových účtů (viz Tabulka 3.1) rovněž za období leden 2014 a únor 2014, ale v celkové výši za obě střediska (Opava, Praha).

Tabulka 3.1 Výnosy evidované za měsíce leden a únor (rok 2014)

Účet	Název účtu	D
602001	Tržby z prodeje služeb	952 555,75 Kč
648490	Ostatní provozní výnosy - dotační projekt	97 260,28 Kč
662001	Úroky	0,67 Kč
6xxxxx	CELKEM	1 059 816,70 Kč

Pramen: Interní materiály společnosti – vlastní zpracování

Výnosy zaúčtované počátkem roku 2014 tvoří v největší části, cca 90 %, tržby z prodeje služeb a zbylých 10 % je tvořeno ostatními provozními výnosy z dotačních projektů a úroky z bankovního účtu. Výše tržeb z prodeje služeb svědčí o prodejnosti služeb a produktů.

Tabulka 3.2 Náklady v Kč za měsíce leden a únor 2014 – celkem

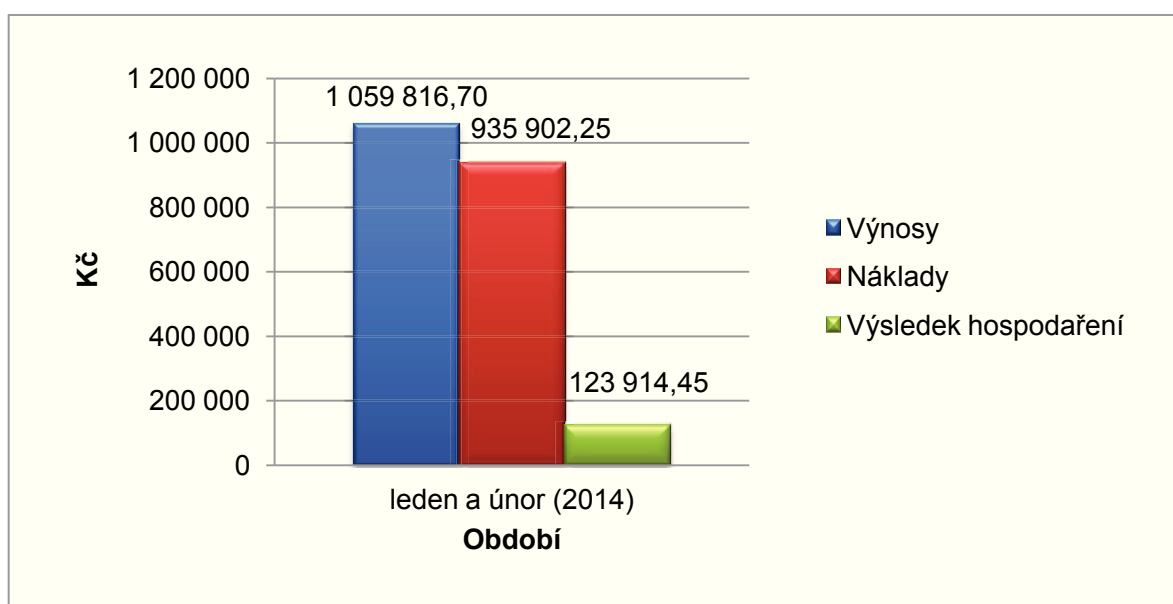
Účet	Název účtu	MD
501001	Spotřeba materiálů – DHIM od 2 001,- do 40 000,-	55 073,24 Kč
501002	Spotřeba materiálů – DHIM do 2 000,-	4 040,53 Kč
501003	Spotřeba materiálů – kancelářské potřeby	36 921,56 Kč
501004	Spotřeba materiálů – hygiena	43,14 Kč
501005	Spotřeba materiálů – odborná literatura	500,00 Kč
501009	Spotřeba materiálů – PHM	15 101,64 Kč
501011	Spotřeba materiálů – motivační odměny na školení	1 833,38 Kč
512001	Cestovné	47 846,41 Kč
513001	Náklady na reprezentaci	9 908,09 Kč
513490	Náklady na reprezentaci – dotační projekt	3 640,00 Kč
518002	Ostatní služby – poštovné	3 948,18 Kč
518003	Ostatní služby – nájemné	146 404,94 Kč
518004	Ostatní služby – telefonní poplatky	30 488,90 Kč
518005	Ostatní služby – účetní a daňové služby	3 000,00 Kč
518006	Ostatní služby – právní služby	420,63 Kč
518009	Ostatní služby – úklidové služby	3 546,24 Kč
518010	Ostatní služby – propagace a inzerce	47 778,38 Kč
518011	Ostatní služby – vzdělávání (kurzy a semináře)	2 000,00 Kč
518013	Ostatní služby – domény	3 178,42 Kč
518017	Ostatní služby – ostatní	32 418,91 Kč
518018	Ostatní služby – internet	20 076,79 Kč

518020	Ostatní služby – pronájem tiskárny	6 748,60 Kč
518021	Ostatní služby – pronájem firemního automobilu	6 664,56 Kč
518022	Ostatní služby – pronájem firemního automobilu	19 492,58 Kč
518023	Ostatní služby – náklady na provoz fir. automobilu	147,10 Kč
518025	Ostatní služby – administrativní služby (nájem)	2 270,24 Kč
518026	Ostatní služby – externisté	11 220,00 Kč
518028	Ostatní služby – webové licence, aplikace, atd.	5 554,11 Kč
518029	Ostatní služby – rozhlasový poplatek	270,00 Kč
518490	Ostatní služby – nepřímé náklady dotačního projektu	22 812,45 Kč
518491	Ostatní služby – ostatní služby dotačního projektu	4 800,00 Kč
521001	Mzdové náklady – HPP, DPČ	106 785,90 Kč
521002	Mzdové náklady – DPP	22 250,00 Kč
521490	Mzdové náklady – dotační projekt	52 100,00 Kč
522001	Příjmy společníků a členů družstva ze závislé činn.	21 216,00 Kč
522490	Příjmy společníků – dotační projekt	38 624,00 Kč
524011	Zákonné sociální pojištění – OSSZ	35 064,97 Kč
524021	Zákonné sociální pojištění – VZP	4 199,18 Kč
524024	Zákonné sociální pojištění – ČPZP (HZP)	1 682,17 Kč
524025	Zákonné sociální pojištění – OZP	5 638,97 Kč
524026	Zákonné sociální pojištění – VOZP	1 102,00 Kč
524490	Zákonné sociální pojištění – dotační projekt	27 571,71 Kč
527001	Zákonné sociální náklady – stravenky	10 724,50 Kč
527002	Zákonné sociální náklady – nápoje	309,93 Kč
543001	Dary – neovlivňující daň z příjmů	1 229,00 Kč
544001	Smluvní pokuty - nezaplacené	800,00 Kč
545001	Ostatní pokuty a penále – sociální	18 133,00 Kč
545002	Ostatní pokuty a penále – zdravotní	1 555,00 Kč
545003	Ostatní pokuty a penále – finanční	709,00 Kč
548001	Ostatní provozní náklady – haléřové vyrovnání	- 1,06 Kč
548014	Ostatní provozní náklady – Kooperativa (BMW)	8 948,00 Kč
562001	Úroky – RB BÚ	3 361,59 Kč
562002	Úroky – úroky z úvěru 1	17 330,00 Kč
562003	Úroky – úroky z úvěru 2	811,35 Kč
563001	Kurzové ztráty	400,51 Kč
568001	Ostatní finanční náklady – poplatky	6 753,51 Kč
568490	Ostatní finanční náklady – poplatky v dotačním projektu	454,00 Kč
5xxxxx	CELKEM	935 902,25 Kč

Pramen: Interní materiály společnosti – vlastní zpracování

Celkové náklady vzniklé během prvních dvou měsíců v roce 2014 činí v úhrnu 935 902,25 Kč. V tomto období došlo k přestěhování, s nímž jsou spojeny náklady, které se v následující době nebudou opakovat. Celkovou výši nákladů ovlivnilo nájemné zaplacené za „staré“ kanceláře, které muselo by dle platné smlouvy uhrazeno, i když byly prostory vyklizeny. Při porovnání výnosů a nákladů evidovaných za měsíce leden a únor roku 2014 zjistíme kladný výsledek hospodaření ve výši 123 914,65 Kč (viz Graf 3.3).

Graf 3.3 Porovnání výnosů a nákladů společnosti ABC, s.r.o.



Pramen: Interní materiály společnosti – vlastní zpracování

Pracovní středisko v Praze je umístěno v pronajaté kanceláři, za kterou se platí nájemné. Nájemné zahrnuje spotřebované energie, náklady na úklid, náklady na základní občerstvení (voda, káva, čaj), náklady na služby recepce a náklady na pronájem zasedací místnosti (podle přiděleného počtu hodin). Kromě nákladů na provoz však vznikají další náklady, jejichž struktura a výše je uvedena v Tabulce 3.2.

Tabulka 3.3 Náklady v Kč za měsíce leden a únor 2014 – pobočka Praha

Účet	Název účtu	MD
501003	Spotřeba materiálů – kancelářské potřeby	415,68 Kč
501009	Spotřeba materiálů – PHM	3 539,10 Kč
512001	Cestovné	26 676,56 Kč
513001	Náklady na reprezentaci	2 297,00 Kč
518002	Ostatní služby – poštovné	217,12 Kč
518017	Ostatní služby – ostatní	413,20 Kč

518022	Ostatní služby – pronájem firemního automobilu	19 492,58 Kč
518023	Ostatní služby – náklady na provoz fir. automobilu	147,10 Kč
518025	Ostatní služby – administrativní služby (nájem)	2 270,24 Kč
521001	Mzdové náklady – HPP, DPČ	30 000,00 Kč
521002	Mzdové náklady – DPP	12 250, Kč
524011	Zákonné sociální pojištění – OSSZ	10 56300 Kč
524021	Zákonné sociální pojištění – VZP	2 700,00 Kč
524026	Zákonné sociální pojištění – VOZP	1 102,00 Kč
548001	Ostatní provozní náklady – haléřové vyrovnání	0,35 Kč
5xxxxx	CELKEM PRAHA	112 083,93 Kč

Pramen: Interní materiály společnosti – vlastní zpracování

Vzhledem k tomu, že v pražské pobočce vykonává svou činnost pouze jedno pracovní středisko, náklady přiřazené této pobočce (viz Tabulka 3.2) nebudou předmětem analýzy klíčování nákladů. V plné výši, která činí 112 083,93 Kč, a v uvedené struktuře budou přiřazeny pracovnímu středisku 3.

Tabulka 3.4 Náklady v Kč za měsíce leden a únor 2014 – pobočka Opava

Účet	Název účtu	MD
501001	Spotřeba materiálů – DHIM od 2 001,- do 40 000,-	55 073,24 Kč
501002	Spotřeba materiálů – DHIM do 2 000,-	4 040,53 Kč
501003	Spotřeba materiálů – kancelářské potřeby	36 505,88 Kč
501004	Spotřeba materiálů – hygiena	43,14 Kč
501005	Spotřeba materiálů – odborná literatura	500,00 Kč
501009	Spotřeba materiálů – PHM	11 562,54 Kč
501011	Spotřeba materiálů – motivační odměny na školení	1 833,38 Kč
512001	Cestovné	21 169,85 Kč
513001	Náklady na reprezentaci	7 611,09 Kč
513490	Náklady na reprezentaci – dotační projekt	3 640,00 Kč
518002	Ostatní služby – poštovné	3 731,06 Kč
518003	Ostatní služby – nájemné	146 404,94 Kč
518004	Ostatní služby – telefonní poplatky	30 488,90 Kč
518005	Ostatní služby – účetní a daňové služby	3 000,00 Kč
518006	Ostatní služby – právní služby	420,63 Kč
518009	Ostatní služby – úklidové služby	3 546,24 Kč
518010	Ostatní služby – propagace a inzerce	47 778,38 Kč
518011	Ostatní služby – vzdělávání (kurzy a semináře)	2 000,00 Kč
518013	Ostatní služby – domény	3 178,42 Kč
518017	Ostatní služby – ostatní	32 005,71 Kč
518018	Ostatní služby – internet	20 076,79 Kč

518020	Ostatní služby – pronájem tiskárny	6 748,60 Kč
518021	Ostatní služby – pronájem firemního automobilu	6 664,56 Kč
518026	Ostatní služby – externisté	11 220,00 Kč
518028	Ostatní služby – webové licence, aplikace, atd.	5 554,11 Kč
518029	Ostatní služby – rozhlasový poplatek	270,00 Kč
518490	Ostatní služby – nepřímé náklady dotačního projektu	22 812,45 Kč
518491	Ostatní služby – ostatní služby dotačního projektu	4 800,00 Kč
521001	Mzdové náklady – HPP, DPČ	76 785,90 Kč
521002	Mzdové náklady – DPP	10 000,00 Kč
521490	Mzdové náklady – dotační projekt	52 100,00 Kč
522001	Příjmy společníků a členů družstva ze závislé činn.	21 216,00 Kč
522490	Příjmy společníků – dotační projekt	38 624,00 Kč
524011	Zákonné sociální pojištění – OSSZ	24 501,97 Kč
524021	Zákonné sociální pojištění – VZP	1 499,18 Kč
524024	Zákonné sociální pojištění – ČPZP (HZP)	1 682,17 Kč
524025	Zákonné sociální pojištění – OZP	5 638,97 Kč
524490	Zákonné sociální pojištění – dotační projekt	27 571,71 Kč
527001	Zákonné sociální náklady – stravenky	10 724,50 Kč
527002	Zákonné sociální náklady – nápoje	309,93 Kč
543001	Dary – neovlivňující daň z příjmů	1 229,00 Kč
544001	Smluvní pokuty - nezaplacené	800,00 Kč
545001	Ostatní pokuty a penále – sociální	18 133,00 Kč
545002	Ostatní pokuty a penále – zdravotní	1 555,00 Kč
545003	Ostatní pokuty a penále – finanční	709,00 Kč
548001	Ostatní provozní náklady – haléřové vyrovnání	- 1,41 Kč
548014	Ostatní provozní náklady – Kooperativa (BMW)	8 948,00 Kč
562001	Úroky – RB BÚ	3 361,59 Kč
562002	Úroky – úroky z úvěru 1	17 330,00 Kč
562003	Úroky – úroky z úvěru 2	811,35 Kč
563001	Kurzové ztráty	400,51 Kč
568001	Ostatní finanční náklady – poplatky	6 753,51 Kč
568490	Ostatní finanční náklady – poplatky v dotačním projektu	454,00 Kč
5xxxxx	CELKEM OPAVA	823 818,32 Kč

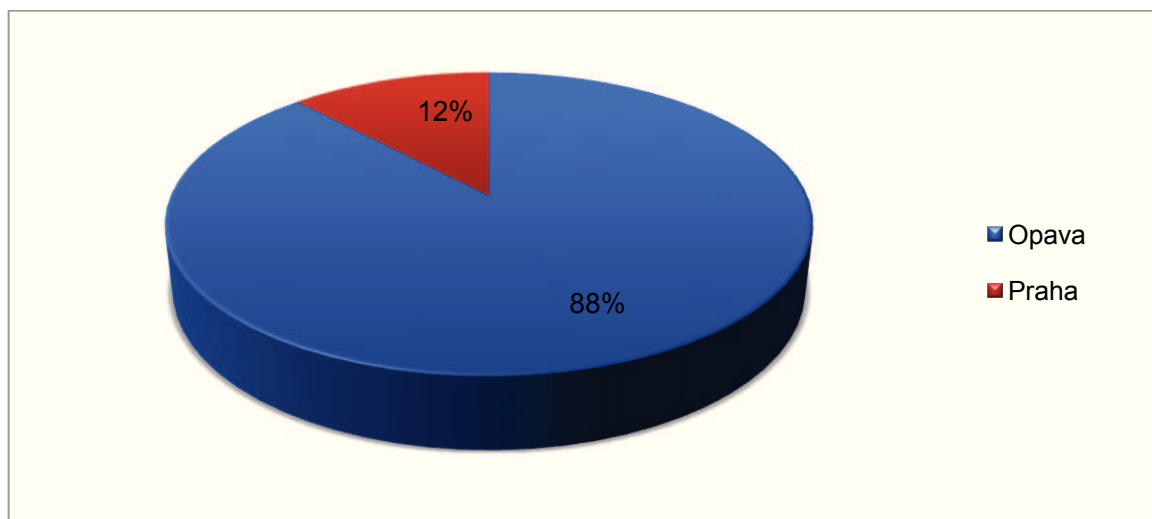
Pramen: Vlastní zpracování

Náklady vynaložené začátkem roku 2014 (leden, únor) pro pobočku v Opavě činí celkem 823 818,32 Kč. Tím, že nelze vygenerovat sestavu samostatně po opavskou pobočku, musí být dopočítány ručně nebo pomocí vhodného softwaru. Z nákladů převzatých z obrátové předvahy obsahující celkové náklady za pobočku v Opavě a Praze musí být odečteny jednotlivé druhy nákladů dané obrátovou

předvahou obsahující náklady pouze za pražskou pobočku. Tj. od nákladů uvedených v Tabulce 3.2 se musí odečíst náklady z Tabulky 3.3. I když jsou náklady pro středisko v Opavě dopočítány, tvoří je náklady, které jsou společné i pro středisko v Praze. Jedná se o telefonní poplatky, účetní a daňové služby, propagaci a inzerci, domény, úroky z bankovního účtu a kurzové ztráty. Uvedené náklady budou předmětem analýzy klíčování a budou rozděleny na pracovní středisko 1. pracovní středisko 2, ale i na pracovní středisko 3. Společnosti bych doporučila aktualizovat účetní osnovu, která je přílohou diplomové práce (Příloha č. 1), protože obsahuje zastaralé názvosloví – dlouhodobý investiční majetek.

Pomocí Grafu 3.2 je znázorněn procentuální podíl nákladů střediska v Opavě a střediska v Praze k jejich celkové výši.

Graf 3.4 Podíl nákladů střediska Opava a Praha na celkových nákladech



Pramen: vlastní zpracování

Středisko v Opavě k sobě váže náklady z 88 % z celkových nákladů společnosti, kdežto pražské středisko pouze ve výši 12 %. Velký procentní rozdíl je způsoben v první řadě počtem zaměstnanců, technickým zázemím, strukturou nákladů za pronájem a spotřebované energie. Výši nákladů opavského střediska ovlivňuje také skutečnost probíhajících procesů, k nimž není pražské středisko kompetentní.

4. Analýza sledování nákladů na jednotlivá pracovní střediska

Předmětem diplomové práce je provést nákladovou analýzu a navrhnout způsob, jakým budou náklady společnosti ABC, s.r.o. rozděleny na jednotlivá pracovní střediska vzhledem k nově zavedenému systému řízení společnosti. Náklady uvedené v Tabulce 3.4 budou v následujících podkapitolách 4.1 a 4.2 blíže specifikovány. Následovat bude metodika obsahující pravidla, podle nichž budou náklady přiřazeny k pracovnímu středisku 1, pracovnímu středisku 2 a pracovnímu středisku 3. Výnosy dané Tabulkou 3.1 budou rovněž rozděleny mezi pracovní střediska, ale bez bližšího popisu, neboť jejich rozdělení není hlavní náplní diplomové práce.

4.1 Analýza nákladů a návrh pro klíčování na pracovní střediska

V první fázi analýzy sledování nákladů se zaměříme na rozdělení nákladů do skupin. Skupiny budou vytvořeny dle charakteristických vlastností nákladů. V úvahu budou brány i náklady, které během sledovaného období nevznikly, ale účetní jednotka je běžně vykazuje (např. náklady na opravy, odpisy DM, silniční daň, ostatní pokuty a penále, aj.). Celkem tak vznikne 5 skupin nákladů:

1. přímé náklady pro daná pracovní střediska,
2. nepřímé náklady společné všem pracovním střediskům,
3. náklady vzniklé realizaci dotačních projektů,
4. náklady vynaložené pracovními středisky v Opavě,
5. náklady vynaložené pracovním střediskem v Praze.

4.1.1 Přímé náklady pro daná pracovní střediska

Za přímé náklady považujeme náklady, které příčinně souvisí s konkrétním druhem výkonu. Vzhledem k této definici mezi přímé náklady společnosti ABC, s.r.o. patří:

- spotřeba materiálů (DHM do 2 000 Kč a DHM od 2 000 Kč do 40 000 Kč, PHM, náklady na provoz firemního auta),
- ostatní služby (SW do 60 000 Kč, právní služby – kolky),
- mzdové náklady (HPP, DPČ, DPP a mzdové náklady na dotační projekt),

- příjmy společníků a členů družstva (včetně příjmů společníků na dotační projekt),
- pojistné hrazené za zaměstnance (včetně dotačních projektů),
- stravenky,
- cestovné (včetně dotačních projektů),
- telefonní poplatky (paušály),
- pojistné hrazené za zaměstnance,
- ostatní služby (vzdělávání zaměstnanců – kurzy a semináře)
- ostatní daně a poplatky (kolky, dálniční známky, soudní poplatky, ostatní poplatky).

Abychom mohli uvedené přímé náklady přiřadit zaměstnancům příslušného pracovního střediska, budeme potřebovat k dispozici účetní výkazy a k nim relevantní doklady, z kterých budeme moci náklady rozpočítat. Potřebnými podklady jsou:

- přehledy mezd,
- přehledy zákonného sociálního pojištění,
- přehled vydaných stravenek,
- tabulky mzdových nákladů (dotační projekty),
- cestovní příkazy,
- rozpisy cestovních nákladů (dotační projekty, viz Příloha č. 3)
- faktury za telefonní hovory,
- faktury za spotřebovaný DHM a ostatní služby,
- faktury za vzdělávání.

4.1.2 Nepřímé náklady společné všem pracovním střediskům

Vzniklé náklady se vážou k danému středisku podle jeho struktury (počet zaměstnanců) a podle druhu vytvořených výkonů. Ne všechny vzniklé náklady však můžeme k danému středisku jednoznačně přiřadit, ale musíme stanovit procentní podíl, v jakém se k němu vážou. Nepřímé náklady jsou společnými náklady a musí být na konkrétní výkon rozpočítány. V případě společnosti ABC, s.r.o. budou za nepřímé náklady považovány:

- spotřeba materiálu (odborná literatura, reklamní předměty)
- ostatní náklady (propagace a inzerce, domény, webové licence, aplikace a ostatní),
- dary,

- smluvní pokuty a úroky z prodlení,
- ostatní pokuty a penále (sociální, zdravotní finanční),
- ostatní provozní náklady (exekuční náklady),
- úroky (RB BÚ),
- kurzové ztráty,
- ostatní finanční náklady (poplatky),
- odpisy dlouhodobého majetku,
- dary.

Výše uvedené náklady se vztahují ke všem třem pracovním střediskům. Přesto, že tyto náklady nejsou v rámci analytického členění nákladů přiřazeny pracovnímu středisku 3 v Praze, se k němu vztahují. Aby byly náklady mezi tato střediska rozděleny spravedlivě, musíme vzít v úvahu, že střediska jsou tvořena rozdílným počtem zaměstnanců. Pracovní středisko 1 je tvořeno třemi zaměstnanci a pracovní středisko 2 a 3 dvěma zaměstnanci. Proto by náklady neměly být rozděleny pro každé středisko ve výši jedné třetiny, ale poměrem stanoveným dle počtu zaměstnanců. V případě rozdělení nákladů na třetiny by došlo k nerovnoměrnému rozdělení vzhledem k počtu zaměstnanců v pracovním středisku 1, pracovním středisku 2 a pracovním středisku 3. Náklady, které budou společné pro všechna pracovní střediska, budou rozdělovány podle následujícího vzorce:

$$\frac{ZS}{ZC} \times 100 \% . \quad (4.1)$$

Pozn.:

ZS – počet zaměstnanců pracovního střediska

ZC – počet zaměstnanců celkem

Pramen: vlastní zpracování

Pracovním střediskům budou přiděleny nepřímé náklady ve výši (stanová dle Vzorce 4.1):

- **pracovní středisko 1** se na společných nákladech bude podílet ve výši **28,6 %** (v pracovním středisku 1 přísluší dva zaměstnanci z celkového počtu sedmi zaměstnanců),
- **pracovní středisko 2** se na společných nákladech bude podílet ve výši **42,8 %**, neboť v pracovním středisku 1 vykonávají svou činnost 3 zaměstnanci ze 7 zaměstnanců celkem,

- **pracovní středisko 3** se na společných nákladech bude podílet ve stejné výši jako pracovní středisko 1 (stejný počet zaměstnanců), tj. ve výši **28,6 %**.

4.1.3 Náklady vzniklé realizaci dotačních projektů

Zvláštní pozornost musíme věnovat nákladům týkajících se dotačních projektů. Tyto náklady budou přiřazeny podle počtů zaměstnanců, kteří zaujímají některou z pozic členů realizačního týmu (RT) projektu. Např. pokud se realizační tým bude skládat z 5 zapojených osob celkem a z těchto 5 osob budou 2 osoby z pracovního střediska 1, k pracovnímu středisku 1 přiřadíme dvě pětiny z celkové výše mzdových nákladů vykázaných na dotační projekt, tj. 40 %. Pro rozpočítání nákladů z dotačních projektů budeme postupovat dle vzorce:

$$\frac{RTS}{ZRT} \times 100 \% . \quad (4.2)$$

Pozn.:

RTS – počet zaměstnanců realizačního týmu daného pracovního střediska

ZRT – počet zaměstnanců realizačního týmu celkem

Pramen: vlastní zpracování

K dotačním projektům se vztahují náklady:

- spotřeba materiálů (účty 5014xx),
- opravy a udržování (účty 5114xx),
- náklady na reprezentaci (účty 5134xx),
- ostatní služby (účty 5184xx),
- ostatní finanční náklady – poplatky (účty 5684xx).

Výše stanovený postup pro nemůže však použít v případě mzdových nákladů přiřazeným dotačním projektům. Celkové mzdové náklady dotačních projektů jsou sumou mezd vykázaných členy realizačního týmu. Členové realizačního týmu projektu zastávají rozdílené pozice a každá pozice je ohodnocena vlastní hodinovou sazbou. Přehled vykázaných mezd členů RT a zákonného pojištění placeného zaměstnavatelem se uvádí do Tabulky mzdových nákladů, viz Příloha č. 2. Z tabulek mzdových nákladů, které se vztahují ke sledovanému období, tak můžeme vyčíslit, kolik Kč mzdových nákladů a kolik Kč nákladů na pojistné za zaměstnavatele bude přiřazeno příslušnému pracovnímu středisku. Zaměstnanci pracovního střediska 3

nejsou zatím zapojeni do realizace žádného dotačního projektu, proto pracovnímu středisku 3 nebudou náklady z dotačních projektů přiřazovány.

4.1.4 Náklady vynaložené pracovními středisky v Opavě

Opavské kanceláře slouží zaměstnancům pracovních středisek 1 a 2. Každý zaměstnanec opavské pobočky se tak svou činností podílí na vzniku některých nepřímých nákladů, které nebyly zahrnuty v rámci kapitoly 4.1.2. Jedná se totiž o nepřímé náklady, které příčinně souvisí pouze s provozem a činnostmi vykonávanými v pracovních střediscích v Opavě. Do skupiny nepřímých nákladů přiřazovaným pracovním střediskům v Opavě patří:

- spotřeba materiálu (kancelářské potřeby, hygiena, motivační odměny),
- spotřeba energie (elektřina, plyn),
- opravy a udržování (kancelářské potřeby, firemní vozidlo),
- náklady na reprezentaci (pracovní obědy a večeře),
- ostatní služby (nájemné, úklidové služby, internet, pronájem tiskárny a náklady na její provoz, poštovné, aj.),
- nápoje (neperlivá voda),
- haléřové vyrovnání.

Při rozdělování výše uvedených nepřímých nákladů musíme vzít opět na vědomí skutečnost, že pracovní střediska nemají stejný počet zaměstnanců. Kdyby byly nepřímé náklady rozděleny ve výši 50 % každému pracovnímu středisku, vznikl by v souvislosti s počtem zaměstnanců nepoměr. Pro výpočet procentního podílu nepřímých nákladů opavských pracovních středisek se bude využívat vzorec:

$$\frac{ZS}{ZCO} \times 100 \% . \quad (4.3)$$

Pozn.:

ZS – počet zaměstnanců pracovního střediska

ZCO – počet zaměstnanců opavské pobočky celkem

Pramen: vlastní zpracování

Vzhledem k výše uvedenému se nepřímé náklady budou na pracovní střediska 1 a 2 klíčovat v následující výši:

- **pracovní středisko 1** ve výši **40 %** (viz vzorec 4.3),
- **pracovní středisko 2** ve výši **60 %**, (viz vzorec 4.3).

Bližší popis nákladů pracovního střediska 1 a pracovního střediska 2 je uveden níže.

a) Náklady pracovního střediska 1

Jednatel společnosti (manažer týmu 1, senior konzultant) a IT technik (junior konzultant) jsou členy pracovního střediska 1. Jednatel společnosti má na starosti zejména činnosti spojené s řízením společnosti a jako senior konzultant osobně poskytuje poradenské a konzultační služby. Dále zajišťuje obchodní činnost (nabízí produkty společnosti a sjednává kontrakty), působí jako lektor na workshopech, vyvíjí nabízené produkty a věnuje se reklamní a publikační činnosti. IT technik zajišťuje veškerou technickou podporu ve společnosti, podílí se na tvorbě nabídek. Bývá zapojován do realizace dotačních projektů a jako junior konzultant vykonává lektorskou činnost na workshopech. Náklady pracovního střediska 2 jsou tvořeny následujícími náklady:

- spotřeba materiálů (PHM za dopravní prostředek využívaný jednatelem společnosti),
- ostatní služby (členství v OHK, členství v ACE, rozhlasový poplatek),
- mzdovými náklady IT technika,
- příjmy společníků (jednatel společnosti),
- zákonným sociálním pojištěním vzhledem k vykázaným mzdovým nákladům a příjmům společníků,
- náklady na cestovné (stejně jako v případě pracovního střediska 2 bude výše cestovních nákladů stanovena dle cestovních příkazů a vykázaných cest v knize jízd),
- zákonnými sociálními náklady (hodnota stravenek, viz náklady pracovního střediska 2),
- úroky (úvěr 1, úvěr 2),
- ostatní provozní náklady (Kooprativa – dopravní prostředek používaný jednatelem).

Nákladové úroky z úvěrů 1 a 2 se v celé své výši vážou k pracovnímu středisku 1, neboť tyto úvěry byly poskytnuty na dopravní prostředky, které využívá výhradně jednatel společnosti. Některé z výše uvedených nákladů jsou rovněž spojeny s provozováním dopravních prostředků, které užívá pouze jednatel, nebo jsou spojeny s činností, kterou vykonává (např. členství v ACE).

b) Náklady pracovního střediska 2

Pracovní středisko 2 tvoří 3 zaměstnanci společnosti ABC, s.r.o.:

- manažer týmu 2,
- projektová asistentka,
- účetní.

Hlavní pracovní náplní manažera týmu 2, který zastává i pozici finančního manažera, je vedení a hodnocení jeho podřízených zaměstnanců, kontrola výkazů práce, kontrola vynaložených finančních prostředků, koordinace a realizace přidělených projektů, zpracovávání žádostí o finanční podporu, zpracovávání a kontrola monitorovacích zpráv a žádostí o platbu, komunikace s klienty a celkový dohled nad fungováním pracovního střediska. Zaměstnanec na pozici účetní má na starosti vedení účetnictví společnosti a s tím spojené agendy. Kromě toho se podílí na zpracovávání finančních zpráv a reportů o stavu hospodaření společnosti, komunikuje se subdodavateli, zajišťuje veškeré fakturace, vede pokladnu, eviduje příchozí a odchozí poštu a pomáhá se zajištěním firemních akcí. Projektová asistentka pod vedením manažera týmu 2 zpracovává monitorovací zprávy k projektům, zajišťuje celkovou přípravu materiálů a tisk podkladů na pořádané workshopy. Dále kontroluje stav kancelářských zásob, organizuje firemní akce, zajišťuje ubytování a další potřebné činnosti.

Mzdové náklady pracovního střediska 2 jsou dány součtem mezd manažera týmu 2, účetní a projektové asistentky. Náklady na cestovné pracovního střediska 2 vznikají zejména při pořizování zásob, kancelářských potřeb, motivačních odměn a návštěv klientů. Výše nákladů na cestovné a výše nákladů na spotřebu PHM bude odvozena dle cestovních příkazů a vykázaných cest v knize jízd. Zaměstnanci v rámci benefitů společnosti dostávají stravenky v jednotkové hodnotě 75 Kč. Náklady spojené s jejich poskytováním činí 41,25 Kč/ks (tj. 55 % dle zákonné výše) a budou vykázaný podle počtu ks, které zaměstnanci pracovního střediska 2 ve sledovaném období obdrželi. Výše nákladů na zákonné sociální pojištění bude stejně jako mzdové náklady dána součtem zákonného sociálního pojištění vypočteného z mezd zaměstnanců pracovního střediska 2.

Všichni zaměstnanci pracovního střediska 2 jsou realizačního týmu dotačního projektu. Musí mu být tedy přiřazeny náklady z dotačních projektů. Mezi tyto náklady

patří mzdové náklady a náklady zákonného sociálního pojištění zaměstnanců, ostatní služby a nepřímé náklady vztahující se k dotačním projektům.

Pracovnímu středisku 2 nevznikají náklady, které by se k němu výhradně vztahovaly, a nebyly by klíčované na ostatní pracovní střediska.

4.1.5 Náklady vynaložené pracovním střediskem v Praze

V pracovním středisku v Praze vykonávají svou činnost 2 zaměstnanci, manažer týmu 3 a projektová asistentka. Manažer týmu 3 zastává funkce sales manažera a senior konzultanta. Náplní jeho práce je nabízet produkty a služby společnosti a poskytovat poradenství a konzultační služby stávajícím klientům. Projektová asistentka vykonává administrativní podporu pro manažera týmu 3 a manažera týmu 1. Pokud se jedná o překlady, bývá využívána i pro práci stanovou manažerem týmu 2. Manažerovi týmu 2 je dán dispozici firemní automobil, který využívá samostatně. Projektová asistentka využívá služební telefon. Nastavené telefonní služby jsou hrazeny formou paušálu. Náklady pracovního střediska skládají především z:

- spotřeby pohonných hmot (provozem firemního automobilu daného manažerovi týmu 3 k dispozici),
- náklady na reprezentaci (firemní obědy a večeře v rámci pracovních schůzek),
- mzdových nákladů manažera týmu 3 a projektové asistentky,
- zákonného pojistného za zaměstnavatele v souvislosti s vykázanými mzdovými náklady,
- stravenek (poskytnuté v zákonné výši manažerovi týmu 3 a projektové asistentce),
- cestovného,
- poštovného,
- telefonních poplatků (paušál projektové asistentky),
- haléřového vyrovnání.

Rozdělení nákladů pro pracovní středisko v Praze již není tak obtížné, jako u předchozích pracovních středisek. Většina nákladů, které jsou relevantní pro pražskou pobočku, se sleduje zvlášť (využitím zavedeného číselníku v účetnictví) a je možné vygenerovat report s těmito náklady. Účetní jednotka má zavedeny

specifické analytické účty pro náklady pražské pobočky, které používá při účtování pouze ve spojitosti s:

- pronájmem firemního automobilu – Praha (analytický účet 518022),
- náklady na provoz firemního automobilu – Praha (analytický účet 518023),
- administrativními službami – nájem pražských kanceláří (analytický účet 518025).

Část nákladů, které budou pražskému středisku přidělovány, však sledováno zvlášť není. Náklady, které nejsou zachyceny pro pražskou pobočku v rámci zavedené analytiky a účtování pomocí číselníků, budou přiděleny dle postupu uvedeného v kapitole 4.1.2.

Kapitola 4.1 obsahuje návrh, jakým by náklady společnosti ABC, s.r.o. měly být rozdělovány na jednotlivá pracovní střediska. Uvedené postupy byly stanoveny vzhledem k současně vynaloženým nákladům.

4.2 Rozklíčování výnosů na pracovní střediska společnosti

S ohledem na zvolené téma diplomové práce nebudou výnosy podrobně analyzovány. Na pracovní střediska budou rozděleny výnosy vzniklé za období dvou počátečních měsíců roku 2014. V souvislosti s interními materiály společnosti bude hlavním měřítkem pro klíčování výnosů opět počet zaměstnanců, kteří se na daném druhu výnosů podílejí.

V Tabulce 3.1 jsou zobrazeny výnosy, které budou s ohledem na stanovené kritérium rozpočítány na jednotlivá pracovní střediska:

- **tržby za služby** – představují součet tržeb za jednotlivé poskytnuté služby, které budou dále rozděleny mezi zaměstnance, kteří realizaci dané služby podíleli;
- **ostatní provozní výnosy z dotačního projektu** – budou rozpočítány rovněž podle počtu zaměstnanců, kteří jsou členy RT;
- **výnosové úroky z bankovního účtu** – představují výnosy společné pro všechny zaměstnance. Proto bude uplatněn stejný postup a úroky se rozdělí rovným dílem mezi všechny zaměstnance společnosti.

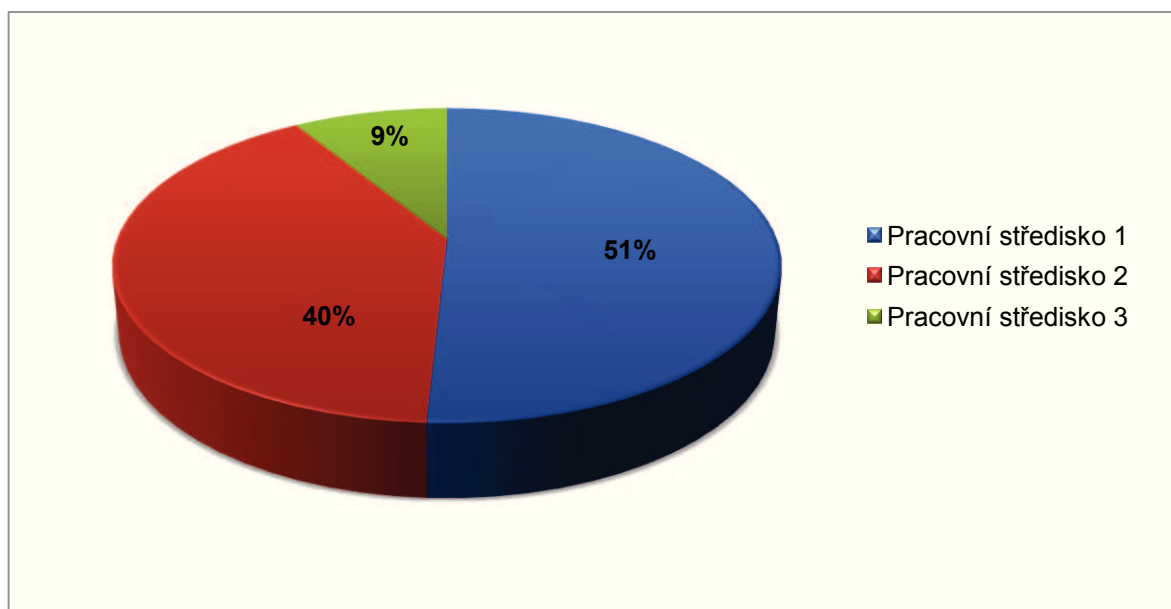
Výnosy jednotlivých pracovních středisek, po rozpočítání výnosů výše uvedeným postupem, jsou uvedeny v Tabulce 4.1.

Tabulka 4.1 Přehled výnosů po rozklíčování na jednotlivá pracovní střediska

Číslo účtu	Název účtu	Pracovní středisko 1	Pracovní středisko 2	Pracovní středisko 3
602001	Tržby z prodeje služeb	517606,75 Kč	381 199,00 Kč	96 750,00 Kč
648490	Ostatní provozní výnosy - dotační projekt	42 904,11 Kč	64 356,17 Kč	0,00 Kč
662001	Úroky	0,19 Kč	0,29 Kč	0,19 Kč
6xxxxx	CELKEM	560 511,05 Kč	445 555,46 Kč	96 750,19 Kč

Pramen: vlastní zpracování

Částky výnosů převzaté z obrátové předvahy dané mi k dispozici byly rozpočítány na jednotlivé zaměstnance podílející se na dané službě. Následně byly sečteny podíly zaměstnanců dle příslušného pracovního střediska. Jako nejlepší se ukázalo pracovní středisko 1, které podílí na výnosech v celkové výši 560 511,05 Kč. Naopak nejmenší výnosy vykázalo pracovní středisko 3. Procentní podíl na celkových výnosech je zobrazen pomocí Grafu 4.1.

Graf 4.1 Podíl výnosů jednotlivých pracovních středisek

Pramen: vlastní zpracování

4.3 Aplikace klíčování nákladů na pracovní střediska společnosti

Navržený způsob klíčování nákladů bude aplikován na náklady (viz Tabulka 3.3 a Tabulka 3.4) vzniklé během sledovaného období, tj. leden 2014 a únor 2014, následovně:

- **Spotřeba materiálů – DHM do 2 000 Kč do 40 000 Kč:** Zde bylo zahrnuto pořízení technického vybavení. Podle toho, kterému zaměstnanci bylo vybavení dáno k užívání, budou náklady přiřazeny k příslušnému pracovnímu středisku;
- **Spotřeba materiálů – DHM do 2 000 Kč:** Jedná se o přímý náklad, který přidělíme tomu pracovnímu středisku, jehož zaměstnancem byl náklad vytvořen;
- **Spotřeba materiálů – kancelářské potřeby:** Vypočtené náklady, které přísluší opavské pobočce, se dále rozdělí mezi zaměstnance pracovního střediska 1 (40 %) a pracovního střediska 2 (60 %). Pracovnímu středisku 3 budou přiděleny náklady, které vykazuje dle obrátové předvahy;
- **Spotřeba materiálů – hygiena:** Hygienické potřeby slouží pouze zaměstnancům opavských středisek a mezi pracovní střediska 1 a 2 budou rozděleny ve výši 40 % a 60 %;
- **Spotřeba materiálů – odborná literatura:** Odborná literatura je k dispozici všem zaměstnancům společnosti a mezi pracovní střediska se náklady rozdělí dle vzorce 4.1;
- **Spotřeba materiálů – PHM:** Náklady na pohonné hmoty v celé výši dle Tabulky 3.3 přísluší pracovnímu středisku 3. Pracovním střediskům 1 a 2 budou stanoveny dle skutečně vykázaných pracovních cest a knize jízd;
- **Spotřeba materiálů – motivační odměny:** Motivační odměny se používají v rámci workshopů. Pracovním střediskům 1 a 2 budou rozděleny dle vzorce 4.3;
- **Cestovné:** Pracovním střediskům se přidělí částka dle proplacených cestovních příkazů a vykázaných cest v knize jízd;
- **Náklady na reprezentaci:** Mezi pracovní střediska 1 a 2 bude uplatněn pro rozpočítání nákladů na reprezentaci Vzorec 4.3 a pracovnímu středisku 3 se přidělí náklady vykázané dle obrátové předvahy (viz Tabulka 3.3);

- **Náklady na reprezentaci – dotační projekt:** Členové RT jsou zaměstnanci opavské pobočky a náklady tak budou rozpočítány dle vzorce 4.2;
- **Ostatní služby – poštovné:** Pro pracovní střediska 1 a 2 se náklady rozdělí podle počtu zaměstnanců (viz Vzorec 4.3) a pracovnímu středisku 3 přísluší výše vykázaná v obrátové předvaze (viz Tabulka 3.3);
- **Ostatní služby – telefonní poplatky:** Podle faktur budou rozpočítány náklady za paušál pro každého zaměstnance;
- **Ostatní služby – nájemné, úklidové služby, ostatní, internet, pronájem tiskárny, právní služby (kolky):** Náklady na uvedené ostatní služby vykazala pouze opavská pracovní střediska, a proto budou mezi ně rozpočteny dle Vzorce 4.3;
- **Ostatní služby - nepřímé náklady dotačního projektu, ostatní služby dotačního projektu:** Pro rozpočítání nepřímých nákladů dotačního projektu bude aplikován Vzorec 4.2;
- **Ostatní služby – účetní a daňové služby, propagace a inzerce, webové licence, aplikace, domény:** Zmíněné služby využívají všichni zaměstnanci společnosti a náklady se tak rozdělí v příslušné výši dle vzorce 4.1;
- **Ostatní služby – vzdělávání, pronájem firemního automobilu:** Náklady na vzdělávání byly vynaloženy pro zaměstnance pracovního střediska 2 a náklady na pronájem firemního automobilu dle účtu 518021 budou rozděleny mezi pracovní střediska 1 a 2 dle vykázaných cest v knize jízd;
- **Ostatní služby – pronájem firemního automobilu, náklady na provoz a administrativní služby (nájem):** Náklady vykázané na účtech 518022, 518023 a 518025 se týkají výhradně pražského střediska, k němuž budou v celé výši přiděleny;
- **Ostatní služby – externisté:** Jedná se o náklady vynaložené na využití služeb externího konzultanta v rámci zakázky, na které se podílí dva zaměstnanci pracovního střediska 2 a jeden zaměstnanec pracovního střediska 1. Každému zaměstnanci tak připadá jedna třetina z celé částky;
- **Ostatní služby – rozhlasový poplatek:** Pracovní středisko 1 je výhradním vlastníkem rozhlasové poplatku, neboť jeho uživatelem je jednatel společnosti. V celé výši tak připadne náklad za rozhlasový poplatek pracovnímu středisku 1;

- **Mzdové náklady, příjmy společníků, zákonné sociální a zdravotní pojištění a stravenky:** Zaměstnancům přísluší určitá mzda (příjem) a s ní související náklady na stravenky a na sociální a zdravotní pojištění. Uvedené náklady se stanoví každému zaměstnanci a zvlášť a podle toho, kterému zaměstnanci přísluší, budou přiřazeny pracovnímu středisku 1, 2 nebo 3. V případě mzdových nákladů a zákonného sociálního a zdravotního pojištění dotačních projektů se náklady rozdělí stejným způsobem, s tím rozdílem, že se výše nákladů (uvedená v tabulkách mzdových nákladů) rozdělí na členy realizačního týmu;
- **Zákonné sociální náklady – nápoje:** Zaměstnancům pracovních středisek v Opavě jsou bezplatně poskytovány nápoje. Náklady na jejich pořízení budou rozděleny na pracovní střediska 1 a 2 ve výši určené podle vzorce 4.3;
- **Dary, smluvní pokuty, ostatní pokuty a penále, úroky z běžného účtu, kurzové ztráty a ostatní finanční náklady (poplatky):** V tomto případě jsou předmětem rozdělení nepřímé náklady, na kterých se podílejí všichni zaměstnanci společnosti. Proto k jejich rozdělení využijeme Vzorce 4.1 a vypočteme podíl pro příslušné pracovní středisko;
- **Ostatní provozní náklady – haléřové vyrovnání:** Haléřové vyrovnání přísluší pracovnímu středisku 3 ve výši dle obrátové předvahy pro pobočku v Praze. Na pracovní střediska 1 a 2 se náklady na haléřové vyrovnání musí rozdělit (viz Vzorec 4.3);
- **Ostatní provozní náklady – Kooperativa, úroky z úvěrů:** Ostatní provozní náklady a úroky z úvěrů jsou vynaloženy v souvislosti s provozem dopravních prostředků využívaných pouze jednatelem společnosti. Vzhledem k výše uvedenému budou náklady v plné výši (viz Tabulka 3.4) přiděleny pracovnímu středisku 1;
- **Ostatní finanční náklady – poplatky v dotačním projektu:** Opět se náklady rozdělí na členy realizačního týmu, tj. dle Vzorce 4.3.

Náklady uvedené v tabulkách 3.3 a 3.4 byly rozklíčovány na jednotlivá pracovní střediska společnosti ABC, s.r.o. výše popsáním způsobem. Přehled nákladů po rozklíčování je uveden v Tabulce 4.2.

Tabulka 4.2 Přehled nákladů pro rozdělení na pracovní střediska

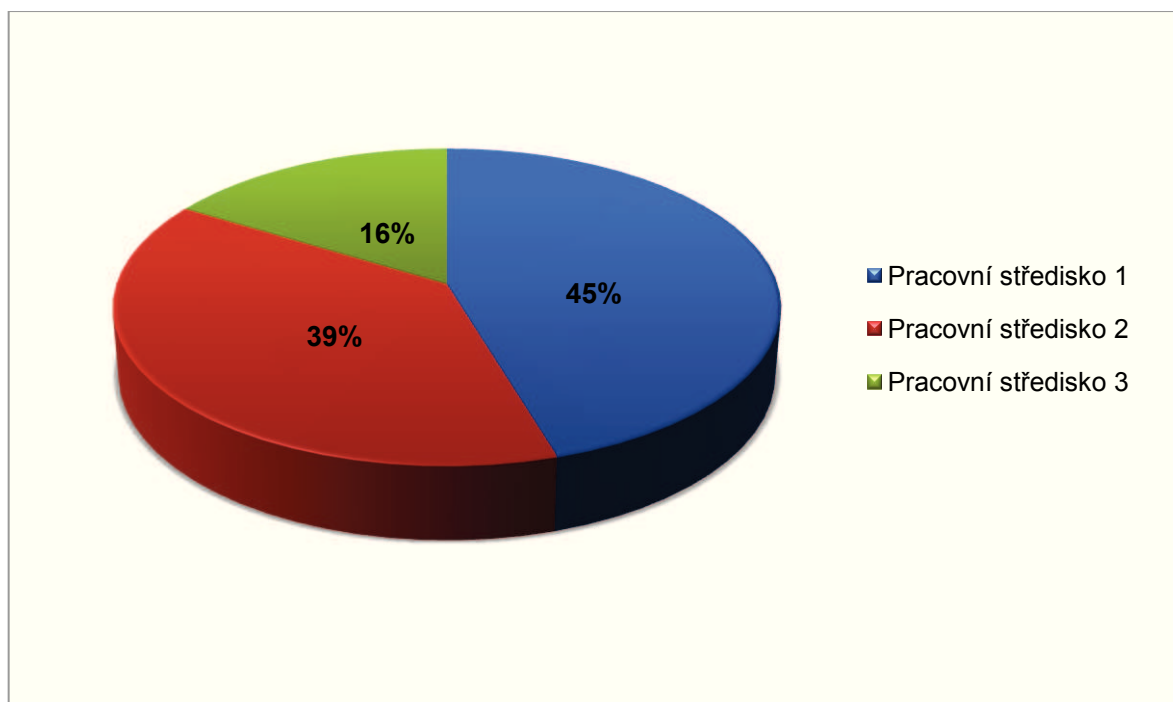
Účet	Název účtu	Středisko 1	Středisko 2	Středisko 3
501001	Spotřeba materiálů – DHIM od 2 001,- do 40 000,-	37 391,28 Kč	17 681,96 Kč	0,00 Kč
501002	Spotřeba materiálů – DHIM do 2 000,-	1 616,21 Kč	2 424,32 Kč	0,00 Kč
501003	Spotřeba materiálů – kancelářské potřeby	14 602,35 Kč	21 903,53 Kč	415,68 Kč
501004	Spotřeba materiálů – hygiena	17,26 Kč	25,88 Kč	0,00 Kč
501005	Spotřeba materiálů – odborná literatura	142,86 Kč	214,29 Kč	142,86 Kč
501009	Spotřeba materiálů – PHM	4 625,02 Kč	6 937,52 Kč	3 539,10 Kč
501011	Spotřeba materiálů – motivační odměny na školení	733,35 Kč	1 100,03 Kč	0,00 Kč
512001	Cestovné	19 820,81 Kč	1 349,04 Kč	26 676,56 Kč
513001	Náklady na reprezentaci	3 044,44 Kč	4 566,65 Kč	2 297,00 Kč
513490	Náklady na reprezentaci – dotační projekt	1 456,00 Kč	2 184,00 Kč	0,00 Kč
518002	Ostatní služby – poštovné	1 492,42 Kč	2 238,64 Kč	217,12 Kč
518003	Ostatní služby – nájemné	58 561,98 Kč	87 842,96 Kč	0,00 Kč
518004	Ostatní služby – telefonní poplatky	19 370,20 Kč	8 998,60 Kč	2 120,10 Kč
518005	Ostatní služby – účetní a daňové služby	857,14 Kč	1 285,71 Kč	857,14 Kč
518006	Ostatní služby – právní služby	168,25 Kč	252,38 Kč	0,00 Kč
518009	Ostatní služby – úklidové služby	1 418,50 Kč	2 127,74 Kč	0,00 Kč
518010	Ostatní služby – propagace a inzerce	13 650,97 Kč	20 476,45 Kč	13 650,97 Kč
518011	Ostatní služby – vzdělávání (kurzy a semináře)	0,00 Kč	2 000,00 Kč	0,00 Kč
518013	Ostatní služby – domény	908,12 Kč	1 362,18 Kč	908,12 Kč
518017	Ostatní služby – ostatní	9 144,49 Kč	13 716,73 Kč	9 557,69 Kč
518018	Ostatní služby – internet	8 030,72 Kč	12 046,07 Kč	0,00 Kč
518020	Ostatní služby – pronájem tiskárny	2 699,44 Kč	4 049,16 Kč	0,00 Kč
518021	Ostatní služby – pronájem firemního automobilu	4 331,96 Kč	2 999,05 Kč	0,00 Kč
518022	Ostatní služby – pronájem firemního automobilu	0,00 Kč	0,00 Kč	19 492,58 Kč
518023	Ostatní služby – náklady na provoz fir. automobilu	0,00 Kč	0,00 Kč	147,10 Kč
518025	Ostatní služby – administrativní služby (nájem)	0,00 Kč	0,00 Kč	2 270,24 Kč
518026	Ostatní služby – externisté	3 740,00 Kč	7 480,00 Kč	0,00 Kč
518028	Ostatní služby – webové licence, aplikace, atd.	1 586,89 Kč	2 380,33 Kč	1 586,89 Kč

518029	Ostatní služby – rozhlasový poplatek	270,00 Kč	0,00 Kč	0,00 Kč
518490	Ostatní služby – nepřímé náklady dotačního projektu	9 124,98 Kč	13 687,47 Kč	0,00 Kč
518491	Ostatní služby – ostatní služby dotačního projektu	1 920,00 Kč	2 880,00 Kč	0,00 Kč
521001	Mzdové náklady – HPP, DPČ	42 232,25 Kč	34 553,65 Kč	30 000,00 Kč
521002	Mzdové náklady – DPP	- Kč	10 000,00 Kč	12 250,00 Kč
521490	Mzdové náklady – dotační projekt	27 590,00 Kč	24 510,00 Kč	0,00 Kč
522001	Příjmy společníků a členů družstva ze závislé činn.	21 216,00 Kč	0,00 Kč	0,00 Kč
522490	Příjmy společníků – dotační projekt	38 624,00 Kč	0,00 Kč	0,00 Kč
524011	Zákonné sociální pojištění – OSSZ	13 476,08 Kč	11 025,89 Kč	10 563,00 Kč
524021	Zákonné sociální pojištění – VZP	824,55 Kč	674,63 Kč	2 700,00 Kč
524024	Zákonné sociální pojištění – ČPZP (HZP)	925,19 Kč	756,98 Kč	0,00 Kč
524025	Zákonné sociální pojištění – OZP	3 101,43 Kč	2 537,54 Kč	0,00 Kč
524026	Zákonné sociální pojištění – VOZP	0,00 Kč	0,00 Kč	1 102,00 Kč
524490	Zákonné sociální pojištění – dotační projekt	15 164,44 Kč	12 407,27 Kč	0,00 Kč
527001	Zákonné sociální náklady – stravenky	4 042,30 Kč	4 413,60 Kč	2 268,60 Kč
527002	Zákonné sociální náklady – nápoje	123,97 Kč	185,96 Kč	0,00 Kč
543001	Dary – neovlivňující daň z příjmů	351,14 Kč	526,71 Kč	351,14 Kč
544001	Smluvní pokuty - nezaplacené	228,57 Kč	342,86 Kč	228,57 Kč
545001	Ostatní pokuty a penále – sociální	5 180,86 Kč	7 771,29 Kč	5 180,86 Kč
545002	Ostatní pokuty a penále – zdravotní	444,29 Kč	666,43 Kč	444,29 Kč
545003	Ostatní pokuty a penále – finanční	202,57 Kč	303,86 Kč	202,57 Kč
548001	Ostatní provozní náklady – haléřové vyrovnání	- 0,56 Kč	- 0,85 Kč	0,35 Kč
548014	Ostatní provozní náklady – Kooperativa (BMW)	8 948,00 Kč	0,00 Kč	0,00 Kč
562001	Úroky – RB BÚ	960,45 Kč	1 440,68 Kč	960,45 Kč
562002	Úroky – úroky z úvěru 1	17 330,00 Kč	0,00 Kč	0,00 Kč
562003	Úroky – úroky z úvěru 2	811,35 Kč	0,00 Kč	0,00 Kč
563001	Kurzové ztráty	114,43 Kč	171,65 Kč	114,43 Kč
568001	Ostatní finanční náklady – poplatky	1 929,57 Kč	2 894,36 Kč	1 929,57 Kč
568490	Ostatní finanční náklady – poplatky v dotačním projektu	181,60 Kč	272,40 Kč	0,00 Kč
5xxxxx	CELKEM	424 728,12 Kč	359 665,61 Kč	152 174,98 Kč

Pramen: vlastní zpracování

Procentuální podíl nákladů připadajících na jednotlivá pracovní střediska je možno vidět v následujícím grafu.

Graf 4.2 Náklady pracovních středisek po rozklíčování

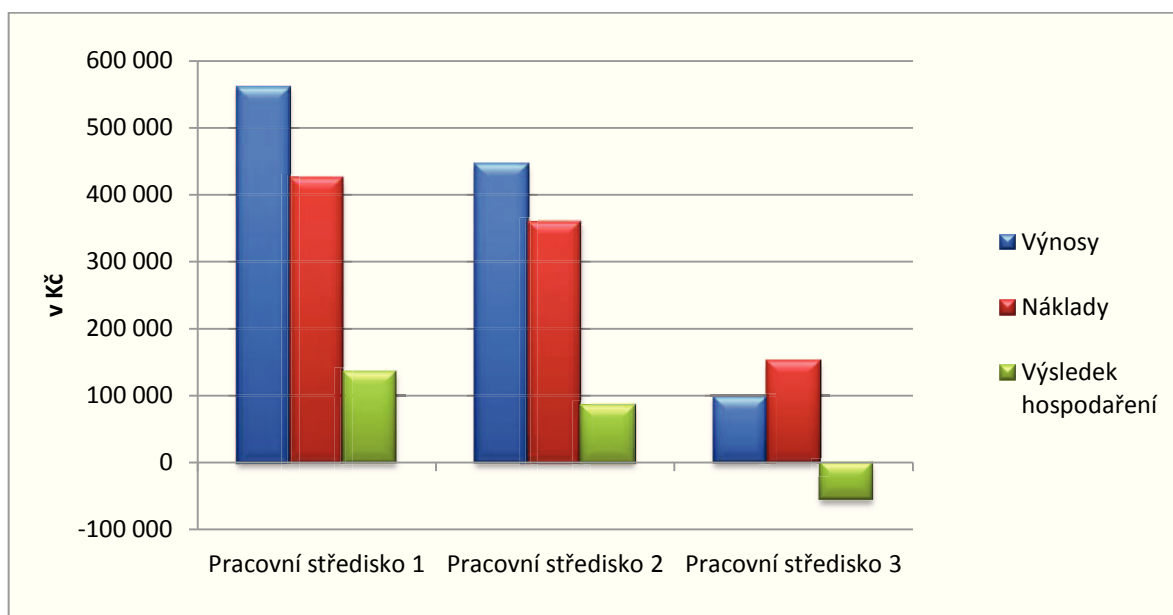


Pramen: vlastní zpracování

Pracovní středisko 1 se na celkových nákladech podílí ve výši 45 %. Přestože je v porovnání s pracovním střediskem 2 tvořeno dvěma zaměstnanci, podílí se na vzniku takových nákladů, které jsou pro pracovní střediska 2 a 3 nerelevantní. Dalším faktorem ovlivňujícím výši nákladů pracovního střediska 1 je post jednatele společnosti, s kterým souvisí vyšší náklady, než u řadového zaměstnance. Pracovní středisko 2 se svou činností podílí na celkových nákladech ve výši 39 %, což podle mého názoru odpovídá skutečnosti. Taktéž pracovnímu středisku vyšel podíl, který si myslím vystihuje skutečnost v souvislosti s velikostí prostor pražské kanceláře, poskytnutým vybavením a s vykonávanými činnostmi.

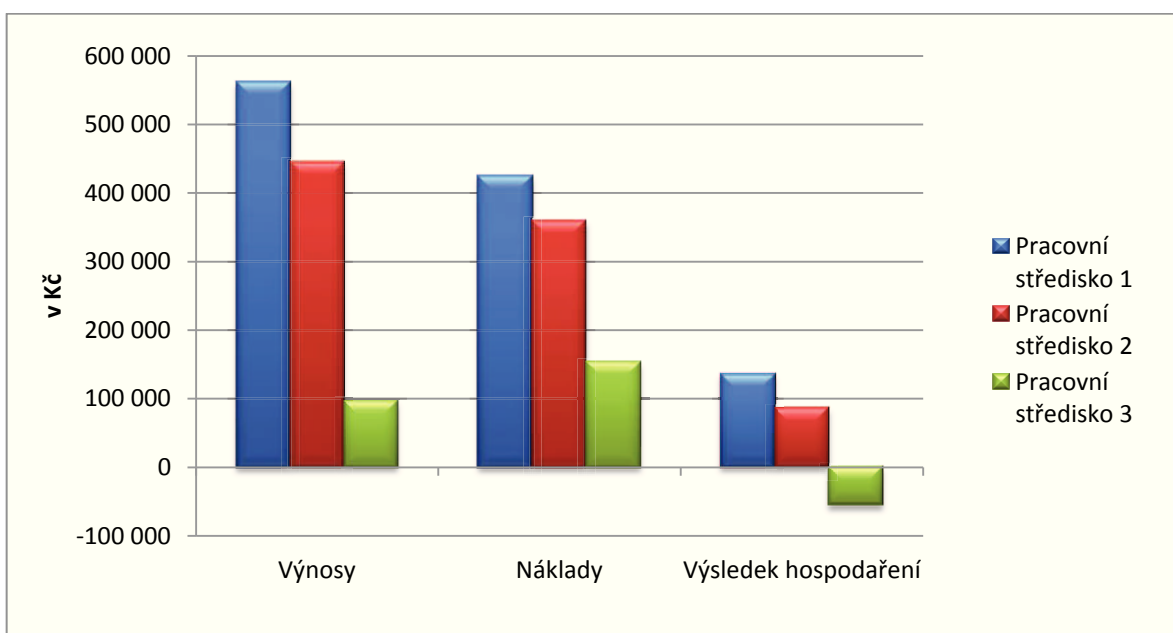
Pro lepší přehlednost jsou rozklíčované náklady a výnosy zaneseny do grafů (viz Graf 4.3 a Graf 4.4), na kterých můžeme lépe porovnat ziskovost daného pracovního střediska.

Graf 4.3 Ziskovost pracovních středisek za období leden 2014 a únor 2014



Pramen: vlastní zpracování

Graf 4.4 Přehled výnosů, nákladů a výsledků hospodaření



Pramen: vlastní zpracování

4.4 Zhodnocení analýzy sledování nákladů pracovních středisek

Potřeba sledování nákladů vyvolaná zavedením nové organizační struktury ve společnosti ABC, s.r.o. byla hlavním předpokladem pro jejich členění na jednotlivá pracovní střediska.

Jelikož jsem členem pracovního střediska 2, mohla jsem díky vlastním zkušenostem vzniklé náklady lépe analyzovat a posoudit, jakým způsobem by měly být na pracovní střediska klíčovány. V úvahu jsem brala všechny skutečnosti, které by mohly mít na klíčování nákladů nějaký vliv a snažila jsem se je zpracovat tak, aby náklady byly mezi pracovní střediska spravedlivě rozděleny.

Nově zavedený systém řízení je velmi zajímavý a věřím, že společnosti pomůže zlepšit nejen její finanční výsledky, ale i kvalitu a rozsah nabízených služeb. Účetnictví společnosti je vedeno dle platných zákonů a standardů a doporučení daňové poradce, jehož služeb společnost využívá. Účtová osnova, kterou společnost používá, obsahuje zastaralé názvosloví, a proto doporučuji, aby došlo k její aktualizaci.

Analytická evidence nákladů je podle mého názoru vedena v dostatečném rozsahu. Avšak jako nedostatek vidím zavedený číselník hospodářských středisek, pomocí které jsou náklady účtovány na středisko Praha nebo dohromady za střediska Opava a Praha. Tím není účetní jednotka schopna vygenerovat náklady vyvolané středisky v Opavě. Aby bylo možné rozklíčovat náklady na pracovní střediska 1 a 2, musely se náklady pro opavská střediska zvlášť dopočítat. Kdyby v účetním programu bylo doplněno pomocí číselníků středisko Opava, nemusely by se náklady takto dopočítávat.

Co se týče analytiky zavedené k výnosům, tak tu shledávám za nedostatečnou a navrhuji, aby byla upravena a doplněna. Doplnění by se mělo vztahovat zejména k tržbám za služby, které nejsou v současné době nijak rozlišovány. Myslím si, že by se výnosy za služby mohly členit na tržby z workshopů, tržby za konzultace a poradenství, tržby za Benchmarking a na tržby za dotační management.

Na základě interních dokumentů, které mi byly poskytnuty, jsem zpracovala metodiku pro sledování nákladů jednotlivých pracovních týmů společnosti a aplikovala ji při členění nákladů za měsíce leden a únor roku 2014. Vzhledem ke

změně adresy opavské pobočky nebyly brány v úvahu náklady za delší období, protože by pak výsledná analýza mohla podávat zkreslené výsledky. Náklady sledovaného období tak byly rozpočítány mezi pracovní střediska společnosti. Rovněž byla analýza sledování nákladů doplněna o graficky zpracované údaje týkající se výsledku hospodaření dosaženého jednotlivými pracovními středisky.

Výsledky získané analýzou sledování nákladů byly předloženy jednateři společnosti ABC, s.r.o. Aby bylo možné doladit případné nedostatky nebo klíčování nákladů upravit, doplnit, bude probíhat nejdříve testovací fáze, ve které se náklady budou sledovat mimo účetní systém (v Excelu). Testovací fáze bude trvat cca 1 rok a poté bude zavedena do účetního systému.

5. Závěr

Cíl diplomové práce, kterým bylo analyzovat sledování nákladů jednotlivých pracovních středisek společnosti ABC, s.r.o., byl naplněn a byla vytvořena metodika, pomocí níž budou náklady mezi pracovní střediska klíčovány.

Úvod diplomové práce byl zaměřen teoreticky. Problematika nákladů a výnosů je nedílnou součástí podnikatelské činnosti. Oba tyto pojmy patří v účetnictví mezi důležitými prvky, na jejichž základě se určuje výsledek hospodaření a tedy i ekonomická úspěšnost daného podniku. Náklady můžeme členit z mnoha hledisek, ať už se jedná o prosté členění nákladů na přímé a nepřímé nebo o členění nákladů pro potřeby kalkulace. Pojetí nákladů a výnosů se však v účetnictví může lišit. Záleží na informacích o nákladech a výnosech, které se liší především obsahově, tím, komu jsou určeny (kdo je konečný uživatel) a jestli souvisí s rozhodováním. Současně tak bylo uvedeno základní členění účetnictví na finanční, daňové a manažerské, neboť představuje evidování účetních operací. Neméně důležitým pojmem, který byl pro potřeby splnění cíle diplomové práce specifikován, je vnitropodnikové účetnictví. Vnitropodnikové účetnictví představuje podrobnější evidenci a analýzu účetních operací uvnitř podniku. Hospodaření jednotlivých hospodářských středisek v rámci podniku je důležité pro rozhodování podnikatele o budoucnosti podniku. Vnitropodnikové účetnictví nám poskytuje možnost sledování nákladů a výnosů z hlediska místa vzniku a z hlediska odpovědnosti za jejich vznik. Mělo by být konstruováno tak, aby vyhovovalo potřebám účetní jednotky, která ho může vést v jednookruhové, dvouokruhové nebo kombinované soustavě.

Třetí část diplomové práce obsahuje charakteristiku společnosti ABC, s.r.o. včetně popisu předmětu podnikání. Teoretické poznatky jsou aplikovány při dělení nákladů a výnosů společnosti. Převážná část této kapitoly je věnována zachycení nákladů a výnosů v účetnictví společnosti. Na základě použitého systému účtování musely být dopočítány náklady pro pracovní střediska v Opavě. Na rozdělení nákladů, které bylo provedeno, navazuje kapitola 4, jejímž cílem bylo provést analýzu sledování nákladů vzhledem k nově zavedenému systému řízení společnosti.

V závěrečné části, tj. čtvrté kapitole diplomové práce, je provedena analýza sledování nákladů a je navržen postup, kterým by měly být náklady přiřazovány na jednotlivá pracovní střediska. Výstupem této analýzy je rozdělení nákladů včetně stanovených vzorců a včetně podrobného popisu, jakým byly náklady přiděleny

jednotlivým pracovním střediskům společnosti. Výsledkem je přehledná tabulka obsahující položkové náklady přiřazené jednotlivých pracovním střediskům. Součástí je i grafické zpracování výsledku hospodaření za sledované období.

Téma diplomové práce bylo zvoleno tak, aby praktická část mohla být zaměřena na potřeby společnosti ABC, s.r.o. Společnost zpracovanou metodiku přijala a nyní probíhá její testování. Prozatím probíhá testování mimo účetní systém společnosti, aby mohla být případně během testovacího období upravena. Testovací fáze by měla probíhat během roku 2014 a následně by metodika měla být zavedena do účetního systému.

Seznam použité literatury

Odborná literatura

- [1] ČECHOVÁ, Alena. *Manažerské účetnictví*. 2. vyd. Brno: Computer Press, 2011. 194 s. ISBN 978-80-251-2831-2.
- [2] DLUHOŠOVÁ, D., J. MRUZKOVÁ a I. RATMANOVÁ. *Teorie nákladů a kalkule*. Ostrava: VŠB-TU Ekonomická fakulta, 1997. 83 s. ISBN 80-7078-444-X.
- [3] FIBÍROVÁ, J., L. ŠOLJAKOVÁ a J. WAGNER. *Manažerské účetnictví – nástroje a metody*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2012. 392 s. ISBN 978-80-7357-712-4.
- [4] FIBÍROVÁ, J., L. ŠOLJAKOVÁ a J. WAGNER. *Nákladové a manažerské účetnictví*. Praha: ASPI, a.s., 2007. 432 s. ISBN 978-80-7357-299-0.
- [5] HRADECKÝ, Mojmír a kol. *Manažerské účetnictví*. Praha: Grada Publishing, 2008. 264 s. ISBN 978-80-247-2471-3.
- [6] KOLEKTIV AUTORŮ. *Manažerské účetnictví*. 3. vyd. Praha: Management Press, 2012. 654 s. ISBN 978-80-7261-217-8.
- [7] LAZAR, Jaromír. *Manažerské účetnictví a controlling*. Praha: Grada Publishing, 2012. 280 s. ISBN 978-80-247-4133-8.
- [8] ŠOLJAKOVÁ, Libuše. *Strategicky zaměřené manažerské účetnictví*. Praha: Management Press, 2009. 206 s. ISBN 978-80-7261-199-7.

Zákony a vyhlášky

- [9] Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů.
- [10] Český účetní standard pro podnikatele č. 001 Účty a zásady účtování na účtech.

Internetové zdroje

- [11] www.oalib.cz. Dostupné z WWW:
<http://www.oalib.cz/oskola/mod/book/view.php?id=963&chapterid=2235>

Ostatní literatura

- [12] Interní materiály společnosti (hlavní účetní knihy, vnitropodnikové směrnice, rozvahy, výkazy zisku a ztráty, přílohy k účetní závěrce, webové stránky společnosti).

Seznam zkratek

ACE	Allied Consultants Europe
aj.	a jiné
atd.	a tak dále
BMW	Bayerische Motoren Werke AG (výrobce automobilů)
BÚ	běžný účet
č.	číslo
ČPZP	Česká podnikatelská zdravotní pojišťovna
ČR	Česká republika
ČSN EN	České technické normy
ČÚS	České účetní standardy
D	strana účtu Dal
DHM	dlouhodobý hmotný majetek
DHIM	dlouhodobý hmotný investiční majetek
DM	dlouhodobý majetek
DNHM	dlouhodobý nehmotný majetek
DPČ	dohoda o pracovní činnosti
DPP	dohoda o provedení práce
EU	Evropská Unie
FN	fixní náklady
HPP	hlavní pracovní poměr
HZP	Hutnická zaměstnanecká pojišťovna
IAS	Mezinárodní účetní standardy (International Accounting Standards)
IFRS	Mezinárodními standardy finančního výkaznictví (International Financial Reporting Standards)
ISO	International Organization for Standardization
IT	informační technologie
ITS	Innovative Thinking System
KAIZEN	neustálé zlepšování
Kč	Koruna česká
ks	kus

LIFO	Life Orientations
MD	strana účtu Má Dáti
MPSV	Ministerstvo práce a sociálních věcí
MUDA	ztráty ve výrobě
N	výše nákladů
Obr.	obrázek
OHK	okresní hospodářská komora
OSSZ	Okresní zpráva sociálního zabezpečení
OZP	Oborová zdravotní pojišťovna
PC	osobní počítač
PHM	pohonné hmoty
Q	množství výkonů
QM	manažer kvality (quality manager)
RB	Revírní bratrská pojišťovna
RB BÚ	bankovní účet u Raiffeisenbank
RT	realizační tým
RTS	počet zaměstnanců realizačního týmu daného pracovního střediska
s.r.o.	společnost s ručením omezeným
SW	software
Tab.	tabulka
tj.	to je
tzv.	takzvaný
US GAAP	Americké všeobecně uznávané účetní zásady (US Generally Accepted Accounting Standards)
VOZP	Vojenská zdravotní pojišťovna
VZP	Všeobecná zdravotní pojišťovna
ZC	počet zaměstnanců celkem
ZCO	počet zaměstnanců opavské pobočky celkem
ZPMV	Zdravotní pojišťovna ministerstva vnitra ČR
ZRT	počet zaměstnanců realizačního týmu celkem
ZS	počet zaměstnanců pracovního střediska

Seznam schémat, tabulek a grafů

Schémata:

Schéma 2.1 Účetní informace daňového, finančního a manažerského účetnictví

Schéma 2.2 Průběh nákladů podnikatelským procesem

Schéma 2.3 Účelové členění nákladů

Schéma 2.4 Členění nákladů z hlediska hospodárnosti

Schéma 2.5 Kalkulační členění nákladů

Schéma 2.6 Kalkulační vzorec

Schéma 2.7 Členění nákladů podle závislosti na změnách objemu výkonů

Schéma 2.8 Relevantní a irelevantní náklady

Schéma 2.9 Členění nákladů z hlediska zdroje

Schéma 2.10 Jednookruhová organizace vztahu finančního a manažerského účetnictví

Schéma 2.11 Dvouokruhová organizace vztahu finančního a manažerského účetnictví

Schéma 2.12 Účtování výrobních a režijních středisek

Schéma 2.13 Centralizovaná organizační struktura

Schéma 2.14 Decentralizovaná organizační struktura

Schéma 3.1 Struktura společnosti ABC, s.r.o.

Tabulky:

Tabulka 3.1 Výnosy evidované za měsíce leden a únor (rok 2014)

Tabulka 3.2 Náklady v Kč za měsíce leden a únor 2014 – celkem

Tabulka 3.3 Náklady v Kč za měsíce leden a únor 2014 – pobočka Praha

Tabulka 3.4 Náklady v Kč za měsíce leden a únor 2014 – pobočka Opava

Tabulka 4.1 Přehled výnosů po rozklíčování na jednotlivá pracovní střediska

Tabulka 4.2 Přehled nákladů pro rozdělení na pracovní střediska

Grafy:

Graf 2.1 Průběh fixních nákladů skokem

Graf 2.2 Variabilní náklady

Graf 2.3 Fixní, variabilní a celkové náklady

Graf 2.4 Grafické znázornění bodu zvratu

Graf 2.5 Vztah mezi náklady vázanými k rozhodnutí a náklady vynaloženými

Graf 3.1 Náklady, výnosy a výsledek hospodaření v letech 2010 – 2013

Graf 3.2 Vývoj nákladů, výnosů a výsledků hospodaření v letech 2010 - 2013

Graf 3.3 Porovnání výnosů a nákladů společnosti ABC, s.r.o.

Graf 3.4 Podíl středisek Opava Praha na celkových nákladech

Graf 4.1 Podíl výnosů jednotlivých pracovních středisek

Graf 4.2 Náklady pracovních středisek po rozklíčování

Graf 4.3 Ziskovost pracovních středisek za období leden 2014 a únor 2014

Graf 4.4 Přehled výnosů, nákladů a výsledků hospodaření

Prohlášení o využití výsledků diplomové práce

Prohlašuji, že

- jsem byla seznámena s tím, že na mou diplomovou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb. – autorský zákon, zejména § 35 – užití díla v rámci občanských a náboženských obřadů, v rámci školních představení a užití díla školního a § 60 – školní dílo;
- beru na vědomí, že Vysoká škola báňská – Technická univerzita Ostrava (dále jen VŠB-TUO) má právo nevýdělečně, ke své vnitřní potřebě, diplomovou práci užít (§ 35 odst. 3);
- souhlasím s tím, že diplomová práce bude v elektronické podobě archivována v Ústřední knihovně VŠB-TUO a jeden výtisk bude uložen u vedoucího diplomové práce. Souhlasím s tím, že bibliografické údaje o diplomové práci budou zveřejněny v informačním systému VŠB-TUO;
- bylo sjednáno, že s VŠB-TUO, v případě zájmu z její strany, uzavřu licenční smlouvu s oprávněním užít dílo v rozsahu § 12 odst. 4 autorského zákona;
- bylo sjednáno, že užít své dílo, diplomovou práci, nebo poskytnout licenci k jejímu využití mohu jen se souhlasem VŠB-TUO, která je oprávněna v takovém případě ode mne požadovat přiměřený příspěvek na úhradu nákladů, které byly VŠB-TUO na vytvoření díla vynaloženy (až do jejich skutečné výše).

V Ostravě dne 25. dubna 2014



Bc. Kateřina Baronová

Seznam příloh

Příloha č. 1 – Účtová osnova společnosti ABC, s.r.o.

Příloha č. 2 – Tabulka mzdových nákladů

Příloha č. 3 – Rozpis cestovních náhrad

Přílohy